

**CENTRO UNIVERSITÁRIO CURITIBA**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *Stricto Sensu* - MESTRADO EM DIREITO**

**TATHIANA LAIZ GUZELLA**

**OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA À LUZ DE  
PROPOSTAS DESPRISIONALIZANTES**

**CURITIBA**  
**2009**

**TATHIANA LAIZ GUZELLA**

**OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA À LUZ DE  
PROPOSTAS DESPRISIONALIZANTES**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Direito Empresarial e Cidadania do Centro Universitário Curitiba, como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Antonio Câmara

**CURITIBA  
2009**

**TATHIANA LAIZ GUZELLA**

**OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA À LUZ DE  
PROPOSTAS DESPRISIONALIZANTES**

**Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Direito pelo Centro Universitário Curitiba.**

**Banca Examinadora constituída pelos seguintes professores:**

**Presidente:**

---

**Prof. Dr. Luiz Antonio Câmara**

---

**Prof. Dr. Rodrigo Sánchez Rios**

---

**Prof. Dr. Fábio André Guaragni**

Curitiba, 09 de setembro de 2009.

Este trabalho é dedicado:

Ao Tito, ser humano maravilhoso que tanto amo, no qual me reconheço e me renovo a cada dia.

Ao Professor Dr. Luiz Antonio Câmara, que orientou-me nesta pesquisa e que tanto honra as letras jurídicas.

*“[...] hay que preguntarse si un derecho penal disponible y políticamente funcionalizado aún puede conservar el lugar que debe tener dentro del sistema total de control social. Si sus principios son disponibles según el caso, perderá – a largo plazo también ante los ojos de la población – su fuerza de convicción normativa y su distancia moral frente al quebrantamiento del derecho. El derecho penal no puede sobrevivir como un instrumento estatal de solución de problemas más o menos idóneo entre otros más” (Winfried Hassemer, p. 61).*

## RESUMO

A presente pesquisa aborda aspectos da legislação penal-tributária brasileira à luz de propostas descriminalizantes. Para tanto, inicia analisando o conceito de bem jurídico e sua importância na elaboração das novas políticas criminais, repassando suas diversas teorias, e de como se posiciona os bens jurídicos, notadamente os coletivos, diante do expansionismo, identificando, momento contínuo, o bem jurídico tutelado nos ilícitos tributários, tomando-se por base a necessidade do Estado social.

Em uma segunda etapa, o trabalho aborda tormentosas questões que se materializam na legislação e jurisprudência pátria: o exaurimento do processo fiscal ser ou não condição de procedibilidade da ação penal nos crimes contra a ordem tributária; as causas extintiva e suspensiva de punibilidade nos crimes tributários em virtude do pagamento/parcelamento da dívida fiscal e, por derradeiro, considerações acerca da aceitação de denúncias “mais ou menos” genéricas quando de crimes societários, notadamente os tributários, por nossa Corte Suprema. Na sequência, o ensaio apresenta as opiniões doutrinárias acerca de temas diversos relacionados aos ilícitos contra a ordem tributária, tais como: a função promocional e simbólica do direito penal, a visão da Constituição como limite do direito penal, a possibilidade de *bis in idem* de penalização a esta faixa de delitos, as críticas ao sistema vigente sob o enfoque da excessiva proteção aos criminosos tributários e, em forma de conclusão, analisa a viabilidade da descriminalização das obrigações tributárias acessórias e a desprisionalização dos crimes tributários, verificando-se a possibilidade de aplicação de outras medidas alternativas a satisfazer a tutela do bem jurídico ‘ordem tributária’, uma vez que este registra-se de suma importância num Estado democrático e social de Direito.

**PALAVRAS-CHAVE:** Ordem tributária – Desprisionalização – Despenalização – Bem jurídico penal-tributário – Causas extintivas da punibilidade.

## ABSTRACT

The present research approaches aspects of the legislation Brazilian criminal-tax to the light of not-arrest not-arrest proposals. For in such a way, it initiates analyzing the concept of legally protected interest and its importance in the elaboration of the new criminal politics, repassing its diverse theories, and of as if it locates the legally protected interests, especially the collective ones, ahead of the exspansionism, identifying, continuous moment, the legally protected interest tutored person in tax offense, being overcome for base the necessity of the social State. In one second stage, the work approaches torment questions that if materialize in the legislation and native jurisprudence: the conclusion of the fiscal process to be or not condition of continuity of the criminal action in the crimes against the order tax; the extinctive and suspensive cause of punshability in the crimes tributaries in virtue of the payment of fiscal debt e, for last, considerations concerning the acceptance of more or less" generic denunciations "when of society crimes, especially the tributaries, for ours Supreme Cut. After that, the assay presents the doctrinal opinions concerning related diverse subjects to illicit against the order the tax, such as: the symbolic function of the criminal law, the vision of the Constitution as limit of the criminal law, the possibility of *bis in idem* of sanction to this band of delicts, critical to the effective system under the approach of the extreme protection to the criminals tributaries and, in conclusion form, it analyzes the viability of the not-criminal of the obligations accessory taxes and the not-arrest of the crimes tributaries, verifying if the possibility of application of other measures alternatives satisfying the guardianship of legally protected interest `order would tax', a time that this registers if of disappears importance in a democratic and social State of Right.

**KEYWORDS:** Order tax – Not to arrest - Not to apply penalty - Legally protected interest criminal-tributary - Extinctive causes of the punshability.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>09</b>
<b>2 O BEM JURÍDICO PENAL E AS NOVAS POLÍTICAS CRIMINAIS.....</b>	<b>12</b>
2.1 O BEM JURÍDICO-PENAL .....	12
2.1.1 Referência Histórica da Teoria do Bem Jurídico-Penal.....	15
2.1.2 Teorias Acerca do Bem Jurídico-Penal.....	20
2.1.2.1 Teorias sociológicas.....	20
2.1.2.2 Teorias constitucionalistas.....	22
2.1.2.2.1 Concepções de caráter geral.....	25
2.1.2.2.2 Concepções de caráter estrito.....	27
2.1.3 As Tipologias Acerca do Bem Jurídico.....	29
<b>2.2 O BEM JURÍDICO-PENAL E SUA PROTEÇÃO DIANTE DO EXPANSIONISMO.....</b>	<b>30</b>
2.2.1 A Sociedade Contemporânea e a Necessidade de Proteção Pelo Direito Penal .....	33
2.2.2 A Divergência Doutrinária Acerca da Utilização do Direito Penal na Proteção de Bens Jurídicos Supra-Individuais .....	38
2.2.2.1 Teoria monista-pessoal dos bens jurídicos.....	38
2.2.2.2 Teoria pessoal dualista dos bens jurídicos .....	40
2.2.2.3 Teoria dos bens jurídicos ‘meios’ ou instrumentais.....	41
2.2.2.4 Teoria dos bens jurídicos coletivos .....	43
2.2.2.5 A proposta do abandono do paradigma do bem jurídico – o direito penal do .....	46
2.2.2.6 A utilização do direito penal como instrumento de tutela de bens coletivos na sociedade atual .....	49
<b>2.3 O BEM JURÍDICO-PENAL TUTELADO NOS ILÍCITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>52</b>
2.3.1 O Bem Jurídico-Penal Tutelado nos Ilícitos Econômicos .....	52
2.3.2. O Bem Jurídico-Penal Tutelado nos Ilícitos Tributários .....	56
2.3.3 Teorias Relativas à Utilização do Direito Penal na Esfera Tributária.....	60
2.3.3.1 Teoria administrativista.....	60
2.3.3.2 Teoria penalista.....	60
2.3.3.3 Teoria dualista.....	61
2.3.4 A Legislação Penal-Tributária Brasileira e as Opiniões Doutrinárias.....	61
<b>3 REFLEXÃO ACERCA DOS CRIMES FISCAIS NO BRASIL.....</b>	<b>76</b>
3.1 O PRÉVIO EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA COMO CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE DA AÇÃO PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	76
3.2 DAS CAUSAS EXTINTIVA E SUSPENSIVA DE PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	76
3.2.1 Da Causa Extintiva de Punibilidade Pelo Pagamento do Tributo Devido..	86
3.2.2 Da Causa Suspensiva de Punibilidade Pelo Parcelamento do Tributo Devido.....	86
3.3 A DENÚNCIA GENÉRICA E OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA .....	93
3.3.1 Breve Histórico Jurisprudencial .....	101
3.4 CONSIDERAÇÕES SOBRE OS TEMAS .....	103
<b>4 ANÁLISE ARGUMENTATIVA A SUSTENTAR UMA PROPOSTA</b>	<b>112</b>



<b>DESPRISIONALIZANTE DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>113</b>
4.1 A REPARAÇÃO DO DANO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA .....	114
4.2 A FUNÇÃO PROMOCIONAL E SIMBÓLICA DO DIREITO PENAL.....	119
4.3 A CONSTITUIÇÃO COMO LIMITE DO DIREITO PENAL.....	124
4.4 O PRINCÍPIO DO <i>NO BIS IN IDEM</i> NOS ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS .....	127
4.5 CRÍTICAS AO SISTEMA VIGENTE SOB O ENFOQUE DA EXCESSIVA PROTEÇÃO AOS CRIMINOSOS TRIBUTÁRIOS .....	130
4.6 ANÁLISE DESPRISIONALIZATÓRIA/DESCRIMINALIZATÓRIA DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	132
4.6.1 Análise Descriminalizatória das Obrigações Acessórias Registradas nos Crimes Contra a Ordem Tributária .....	140
4.6.2 Propostas Sugeridas .....	146
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>156</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>159</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A vida em sociedade exige do ser humano a valorização de certos bens, que registram-se das mais variadas espécies, com o fito de proteção e paz social no meio coletivo.

Desta valorização, surge a necessidade de proteção de diversos bens, tais como a vida, a integridade física, o patrimônio, a honra, além de inúmeros outros, alguns postados hierarquicamente acima de outros, gerando, nesta hierarquização, e, portanto, nestas escolhas, certa dificuldade na eleição do meio ideal a realizar a contento esta tutela, surgindo, para tanto, legislações e posicionamentos diversos.

Protegido pela legislação, esse bem, eleito como importante à vida comunitária, passa a apresentar-se como 'bem jurídico', então protegido pelas normas jurídicas.

Neste contexto, os bens jurídicos necessitam que esta proteção registre-se de maneira mais eficaz possível, por referir-se a valores importantes ao convívio social, cuja lesão pode influenciar toda a sociedade, inclusive alterando a paz social.

Deste rol de bens, há aqueles cujo grau de importância é maior e, à proteção destes, entra em cena o direito penal, como o ramo do ordenamento jurídico mais incisivo e repressivo, limitador de liberdades e garantias, a tutelar apenas bens jurídicos essenciais.

Dentre os bens jurídicos-penais eleitos por nossos legisladores, encontra-se a ordem econômica, e, nela inserida, a ordem tributária. Visando esta proteção, o legislador pátrio elegeu o direito penal a efetivar essa tutela, surgindo ramificação de pensamentos paralelos, alguns a entender que o bem jurídico 'ordem tributária' deve ser protegido pelo ordenamento jurídico-penal, outros em sentido oposto e, ainda, outros que se posicionam no meio-termo.

Surge, então, o primeiro grande desafio da presente pesquisa: verificar se o bem jurídico, ordem econômica e, por conseguinte, a ordem tributária devem ser tutelados pelo direito penal, sopesando as considerações acerca dos problemas advindos da modernidade e da efetivação de um Estado social, sob a luz dos princípios da subsidiariedade, da fragmentariedade, da proporcionalidade, dentre outros decorrentes da Constituição.

Num segundo plano de pesquisa tem-se que, não menos importante, necessário analisar de que forma se encontra a legislação e sua concretude quanto às matérias penal e processual penal correspondentes aos crimes contra a ordem tributária. Para tal propósito, elegeram-se alguns assuntos relacionados ao crime fiscal, a constatar se, pela presente legislação, é idônea ou não a proteção do bem jurídico 'ordem tributária' pelo direito penal.

Dentre as matérias eleitas à análise, verificar-se-á a necessidade do prévio exaurimento da via administrativa, para se ingressar com a correspondente ação penal, levantando a questão de se entender esse trânsito em julgado administrativo como condição de procedibilidade, ou como questão prejudicial à ação penal, sob a égide do princípio da independência das instâncias jurídicas.

Outra questão que se pretende debater, refere-se à causa extintiva da punibilidade pelo pagamento do tributo devido, e pela suspensão da pretensão punitiva estatal quando do seu parcelamento, a se realizarem antes do recebimento da denúncia, verificando se este instituto, hoje válido tão-somente aos crimes contra a ordem tributária, encontra respaldo nos princípios constitucionais, analisando, se verídicas ou mendazes, as argumentações que afirmam ser, o direito penal, instrumento arrecadatório estatal, segundo exegese doutrinária.

Verificar-se-á, igualmente, acerca da possibilidade, ou não, de aceitação de denúncias genéricas nos crimes contra a ordem tributária, em especial àqueles societários, analisando as opiniões doutrinárias e a jurisprudência pátria, sempre sob o enfoque dos princípios processuais, penais e constitucionais.

Aumentando o desafio proposto nas linhas iniciais, seguir-se-á à fase terciária e final deste trabalho, exclusivamente voltada a analisar as reais possibilidades de implantação de propostas desprisonalizantes e descriminalizantes aos crimes tributários, e, para tanto, esmiuçando diversos enfoques doutrinários e princípios jurídicos, verificando a existência, no ordenamento jurídico, de outros meios satisfatórios penais e extra-penais a tutelar o bem jurídico ordem tributária, que não ultrapassem os limites impostos pela Constituinte, na busca da materialidade de um direito penal de liberdade.

Para tanto, propõe-se avaliar, sucintamente, diversas esferas sociais, a iniciar pelo instituto jurídico da reparação do dano, notadamente sua aplicação aos crimes contra a ordem tributária, verificando a função promocional e simbólica inerente ao direito penal.

Momento contínuo, analisar-se-á se a Constituição deve ser entendida como limite do direito penal ou como fundamento dele, perpassando pelo princípio do *no bis in idem*, e como estes comportam-se nos crimes contra a ordem tributária.

Pautar-se-ão sobre os argumentos a sustentarem a desprisonalização dos crimes fiscais, inclusive com propostas descriminalizatórias, como é o caso das obrigações acessórias, especialmente porque conflitam com princípios e garantias constitucionais.

Em contrapartida, também merecerão análise breve, as críticas doutrinárias ao sistema penal-tributário, sob o enfoque da excessiva proteção aos criminosos tributários, verificando a possibilidade dessas teses embasarem a instituição de penas alternativas à privação da liberdade.

Por derradeiro, ressaltar-se-ão as propostas sugeridas a substituírem, penal e extra-penalmente, a pena privativa de liberdade nos crimes contra a ordem tributária, sempre à luz dos direitos e garantias fundamentais, compostos de bens hierarquicamente superiores elegidos na Constituição pátria.

## 2 O BEM JURÍDICO-PENAL E AS NOVAS POLÍTICAS CRIMINAIS

“A Ciência é a livre disponibilidade do espírito, mas tem peneira fina, que é a *verificabilidade*”<sup>1</sup>.

### 2.1 O BEM JURÍDICO-PENAL

Na década de cinquenta do Século XX, Nélon Hungria sustentava que a razão finalística da lei é alcançada ou reconhecida pela consideração do interesse ou bem jurídico que a lei visa tutelar, tais como vida, patrimônio, liberdade, fé pública, devendo, o legislador, ter o cuidado para não confundir a *ratio legis* com os motivos ocasionais que militam na formação da lei, ou seja, “os acontecimentos ou circunstâncias contingentes que tenham inspirado, para emanação da lei, a política legislativa”<sup>2</sup>. Defendia que a lógica da lei não é estática, mas dinâmica e evolutiva e, citando Maggiore<sup>3</sup>, propugnava que o direito é feito para o homem, e não o homem para o direito, pois o espírito que faz viver a lei deve fazer dela instrumento pronto a satisfazer as necessidades humanas.

Magalhães Noronha<sup>4</sup>, duas décadas após aquela, argumentava que o direito penal possui um caráter finalista e, citando Kelsen, acreditava que o fim não pertence ao Direito, mas à política, onde o Direito se resume na proteção de bens ou interesses jurídicos, sendo ‘bem’, tudo quanto pode satisfazer uma necessidade humana.

Nos idos de oitenta do século recém findo, Francisco de Assis Toledo<sup>5</sup>, definindo como bens “as coisas reais ou objetos jurídicos ideais dotados de ‘valor’”, “indispensáveis à vida comunitária”, lecionava no sentido de que, dentre o imenso número de bens existentes, o direito penal escolhe aqueles que julga serem ‘dignos de proteção’, erigindo-os à classe de ‘bens jurídicos’. Para o autor, seriam aqueles “valores ético-sociais que o direito seleciona, com o objetivo de assegurar a paz

---

<sup>1</sup> MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967. p. 29.

<sup>2</sup> HUNGRIA, Nélon. *Comentários ao Código Penal*. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955. 1 v. p. 69/70.

<sup>3</sup> MAGGIORE apud HUNGRIA, 1955, p. 75.

<sup>4</sup> NORONHA, E. Magalhães. *Direito penal*. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1971. 1 v. p. 5-6.

<sup>5</sup> TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de direito penal*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1987. p. 15.

social, e coloca sob sua proteção para que não sejam expostos a perigo de ataque ou a lesões efetivas”, não havendo necessidade de um resultado material para que o bem jurídico protegido seja afetado<sup>6</sup>.

Para o mesmo autor, por possuir, o direito penal, caráter limitado, seu bem jurídico só é legítimo quando outras formas de proteção extra-penais “se revelarem insuficientes”, pois esta “especial proteção penal” não é abrangente a todos os tipos de lesões. Tais lesões devem, impreterivelmente, registrarem-se reais ou potenciais, já à época concluindo que

Viver é um risco permanente, seja na selva, entre insetos e animais agressivos, seja na cidade, por entre veículos, máquinas e toda sorte de inventos da técnica, que nos ameaçam de todos os lados. Não é missão do direito penal afastar, de modo completo, todos esses riscos – o que seria de resto impossível – paralisando ou impedindo o desenvolvimento da vida moderna, tal como o homem, bem ou mal, a concebeu e construiu<sup>7</sup>.

A determinação do bem jurídico tutelado, através da criminalização de determinadas condutas, constitui um critério legitimador da intervenção punitiva, que se projeta na restrição de direitos fundamentais. Deste pensamento se reconhece o bem jurídico-penal enquanto padrão de incriminação, numa função crítico-dogmática, enquanto “substrato material necessário à espessura da ofensa, de forma a graduá-la como de lesão ou de perigo”<sup>8</sup>.

Todavia, estabelecer com exatidão os bens que tenham dignidade jurídico-penal não é tarefa fácil. A doutrina há muito discute o assunto, registrando divergências. Para alguns autores, os bens jurídico-penais são ‘aqueles pressupostos valiosos e necessários para a existência humana’ (Hellmuth Mayer); para outros representam ‘aqueles objetos dos quais o homem precisa para a sua própria livre auto-realização’ (Michael Marx); ou ainda, uma ‘relação real da pessoa com um valor concreto reconhecido pela comunidade jurídica, na qual o sujeito de direito se desenvolve pessoalmente com a aprovação do ordenamento’ (Otto); também há autores que identificam os bens jurídicos como ‘interesses da vida da comunidade a que o direito penal concede proteção’ (Hans-Heinrich Jescheck); ou

---

<sup>6</sup> O autor exemplifica: na tentativa idônea de homicídio, pode não haver dano, mas haverá sempre ataque ao bem jurídico tutelado.

<sup>7</sup> TOLEDO, 1987, p. 17.

<sup>8</sup> SOUZA, Suzana Aires. *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizado*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 172.

quem acredite que são eles ‘circunstâncias dadas ou finalidades que são úteis para o indivíduo e, para o seu livre desenvolvimento no âmbito de um sistema social global estruturado, ou para o funcionamento do próprio sistema’ (Claus Roxin)<sup>9</sup>.

Miguel Reale Júnior<sup>10</sup> sustenta que os valores protegidos pela norma penal deve ser “fundamental à convivência social”, pois ela não é instituída da finalidade de consagrar valores e tutelá-los. Ao autor, num Estado de Direito democrático, “a intervenção penal deve ser necessária, como único meio, forte, mas imprescindível, para a afirmação do valor violado, e para a sua proteção, visando à manutenção da paz social”.

Na exegese deste autor, o valor protegido pela norma penal deve “alcançar dignidade penal”, além de tutelar um bem cuja carência de tutela seja idônea, ou seja, apenas deve, o direito penal, proteger bens quando se verificar que outros meios de proteção são ineficazes. Em seu pensar, os ‘crimes sem vítimas’ “não possuem dignidade penal e constituem um abuso do poder de punir a sua incriminação”<sup>11</sup>.

Jorge de Figueiredo Dias<sup>12</sup> define bem jurídico, como “a expressão de um interesse, da pessoa ou da comunidade, na manutenção ou integridade de um certo estado, objeto ou bem em si mesmo, socialmente relevante e por isso, juridicamente reconhecido como valioso”.

Para Rodrigo Sánchez Rios<sup>13</sup>, a conduta apenas deverá ser considerada criminosa quando ofenda um bem juridicamente tutelado, sendo este o ponto de partida da elaboração do tipo penal, registrando que a visão do legislador deverá estar sempre voltada ao bem jurídico protegido.

Segundo Juarez Tavares<sup>14</sup>, bem jurídico é um valor que se incorpora à norma, transforma-a em seu objetivo preferencial, constituindo o ‘elemento primário’ da estrutura do tipo. Ao autor, este instituto “cumpre uma função de proteção, não dele próprio, senão da pessoa humana, que é o objeto final de proteção da ordem jurídica”, exercendo uma função delimitadora da norma. Assim, a tutela penal a um

---

<sup>9</sup> SOUZA, 2006, p. 172 e ss.

<sup>10</sup> REALE JUNIOR, Miguel. *Instituições de direito penal*. parte geral. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 21-22. 1 v.

<sup>11</sup> Ibid., p. 24-25.

<sup>12</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo. *Questões fundamentais do direito penal revisitadas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 63.

<sup>13</sup> RIOS, Rodrigo Sánchez. *O crime fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998. p. 37.

<sup>14</sup> TAVARES, Juarez. *Teoria do injusto penal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. p. 179/180.

determinado bem não apenas protege a ele próprio, mas também a pessoa humana, fundamento da proteção.

Na exegese deste autor, os efeitos delimitativos do bem jurídico são baseados no fato de que sua eleição deve ter origem na pessoa humana, servindo de “garantia do indivíduo de que sua liberdade não será molestada por mera adoção de políticas públicas, no âmbito administrativo, econômico ou social ou finalidades eleitoreiras”. Torna-se, portanto, fundamental demonstrar que a lesão a determinado bem “signifique um dano igualmente à pessoa e às suas condições sociais”<sup>15</sup>.

Diante das diversas propostas a definir o conceito de bem jurídico, as quais continuar-se-á a registrar até o final deste capítulo, conclui-se que o conjunto de opiniões e a diversidade destas noções permitem demonstrar a impossibilidade de apontar um conceito definitivo, acabado, que possa estruturar, de forma segura, este critério de incriminação. Para tanto, propõe-se iniciar a presente pesquisa analisando o referencial histórico deste instituto, ao menos sucintamente, para que se possa, em seqüência, verificar as diversas teorias a ele atribuídas.

### 2.1.1 Referência Histórica da Teoria do Bem Jurídico-Penal

O conceito de bem jurídico-penal convoca, de forma imediata, os princípios fundamentais do direito penal, como a dignidade penal, questionando o próprio sentido e função do *ius puniendi*, bem como a essência do crime e sua culpabilidade.

Neste sentido, extrai-se que a noção de bem jurídico-penal e o próprio direito penal, estão diretamente ligados à história social de cada povo, de cada época. Só a descoberta do sentido da historicidade permite a compreensão material de um ordenamento jurídico aberto. Também, só desse modo se consente que, teoricamente, “nos interroguemos sobre os processos de transição dos elementos que, num fluxo contínuo passam, quer do ordenamento jurídico para a realidade, quer desta instância para, justamente, o próprio seio do ordenamento penal”<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> TAVARES, 2000, p. 182.

<sup>16</sup> COSTA, José de Faria. *O perigo em direito penal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2000. p. 176.



Realmente, o homem se insere na historicidade de sua época, e o direito penal acaba por abarcar situações inerentes aos acontecimentos vividos naquela situação jurídica.

Na Baixa Idade Média, a situação jurídica do indivíduo estava determinada pelo modelo feudal, onde o possuidor de terras exercia os poderes sobre seus servos, apoiando o poder absoluto do rei e do clero<sup>17</sup>, a fim da continuidade de seu *status quo*.

Com o desenvolvimento econômico-social e o incremento do comércio, surge a nova classe social dos mercadores, característica da Baixa Idade Média, registrando profundas mudanças sociais, influenciadas pela necessidade de segurança, a tornar possível o desenvolvimento das relações mercantis, voltando-se, o direito penal, à proteção dos feirantes<sup>18</sup>.

Com a intensificação do comércio, aquele poder pertencente ao proprietário de terras deslocou-se, gradativamente, à então embrionária classe de comerciantes, que se concentrou em pequenos núcleos urbanos, comumente intitulados de burgos<sup>19</sup>.

A partir do século XIII, com o fortalecimento e a centralização do poder nas mãos do monarca, o direito penal passou por progressiva publicização, iniciando um direito penal como sistema misto: de um lado público, com a transferência, pelo direito canônico, à autoridade real do *ius puniendi*, passando a considerar o crime como ofensa a toda a comunidade nacional<sup>20</sup>, onde o direito direciona-se ao processo inquisitório. Por outro lado, paralelamente a este direito penal oficial, sobrevive um direito penal de auto-tutela, persistindo até o período das monarquias absolutas<sup>21</sup>.

Neste contexto, a lei penal passa a ser instrumentalizada politicamente, passando, a pena, a ter caráter de prevenção geral, caracterizada pelo terror direcionado aos súditos, atingindo seu clímax nos crimes de lesa majestade, passando, o poder público, através de um processo de “confiscação da vítima” (o Estado a substitui), a adquirir enorme capacidade de decisão nos conflitos, e,

---

<sup>17</sup> GUARAGNI, Fábio André. Do direito penal do trabalho ao poder penal no trabalho. In: *Controle do empregado pelo empregador: procedimentos lícitos e ilícitos*. BARACAT, Eduardo Milléo (Coord.). Curitiba: Juruá, 2008. p. 348.

<sup>18</sup> SOUZA, 2006, p. 182.

<sup>19</sup> GUARAGNI, 2008, p. 349.

<sup>20</sup> Inclusive é nesta época que se inicia a pena de morte, segundo Suzana Aires de Sousa.

<sup>21</sup> SOUZA, op. cit., p. 183.

conseqüentemente, de arbitrariedade. O Estado passa a exercer um contínuo poder de vigilância sobre toda a sociedade, e, em especial, sobre os indivíduos que supõe sejam ‘daninhos’ à hierarquia social, com discursos e imposições severas, calçadas nos dogmas teocráticos, num verdadeiro “seqüestro de Deus”<sup>22</sup>.

A partir do século XV, com o advento da expansão marítima, resultado das grandes navegações, houve assento econômico nas mãos da nova classe burguesa<sup>23</sup>, e a necessidade de impor ordem nas *polis* fazia crescer o direito penal do monarca.

É no século XVIII, que os direitos naturais do indivíduo são colocados na base do direito e do Estado, onde se assume, como premissas fundamentais, a racionalização do sistema do direito penal, tornando-o um instrumento útil na prevenção dos crimes, no combate à arbitrariedade, na aplicação da justiça, na proclamação dos direitos que por natureza pertencem a todo o indivíduo, ao menos em teoria. A limitação do poder punitivo pela teoria do contrato social trouxe a afirmação do princípio da legalidade, e é essa autonomização da tutela penal, não mais vinculada ao poder do rei, que permite a elaboração de um conceito material de crime, representando o embrião do conceito de bem jurídico-penal<sup>24</sup>.

Com sua raiz original no século das luzes, a função do direito penal de proteção a bens jurídicos começou a ser construída no início do século XIX, momento em que se passou a buscar uma concepção material de delito<sup>25</sup>.

Como expoente representativo do pensamento de alguns escritores da época, Anselm Feuerbach sustentava que o crime era uma ofensa ou uma lesão a um direito subjetivo, proposta que buscava limites à justiça criminal então reinante, numa tentativa de deslegitimar a criminalização de condutas que ofendessem apenas a religião e a moral<sup>26</sup>.

Apesar da limitação proposta em sua concepção demonstrar fragilidade e inadmissibilidade como valor absoluto no plano da dogmática jurídico-penal<sup>27</sup>, o

---

<sup>22</sup> ZAFFARONI, Eugenio Raúl. *O inimigo no direito penal*. 2. ed. Tradução: Sérgio Lamarão. Rio de Janeiro: Revan, 2007. p. 38-39.

<sup>23</sup> GUARAGNI, 2008, p. 349.

<sup>24</sup> SOUZA, 2006, p. 18

<sup>25</sup> SILVA, Ângelo Roberto Ilha da. *Dos crimes de perigo abstrato em face da Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 30.

<sup>26</sup> *Ibid.*, loc. cit..

<sup>27</sup> SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 26. Segundo a autora, há numerosas figuras legais onde a realidade valorada pelo legislador como digna de garantia penal, nada tem a ver com o conceito estrito de direito subjetivo, a exemplo, os delitos relativos à economia [...]

mérito da concepção de Feuerbach baseia-se em atribuir, ao conceito de bem jurídico, uma função limitadora do poder do legislador, vez que estabelecia um conceito material de crime<sup>28</sup>.

Mesmo com a instrumentalização do bem jurídico registrada em tempos autoritários, a função original desta categoria afirmou a limitação do poder estatal punitivo<sup>29</sup>.

Hassemer<sup>30</sup> arremata aduzindo que

[...] o conceito de bem jurídico deve-se à idéia de bem do Iluminismo. Ele foi formulado e fundamentado por Paulo Johann Anselm Feuerbach por volta do século XIX, como arma contra uma concepção moralista do Direito Penal. A infração contra uma norma (moral ou ética) não podia ser suficiente para explicar uma conduta como criminosa, senão, primeiramente, a prova de que esta conduta lesiona interesses reais de outros homens, precisamente 'bens jurídicos'.

Passando, o crime, a comportar uma concepção material, registrada por Feuerbach, é em 1834, pela obra de Birnbaum, pai da teoria jurídico-penal do bem jurídico, que se demonstrou que o delito lesionaria 'bens', e não direitos subjetivos, sendo o 'bem', portador de um valor. Todavia, sendo o 'bem' portador de um valor, determinar quando um objeto merece tutela penal e, assim, elevado à categoria de 'bem', fica a critério do Estado e, por essa razão, corria-se o risco deste mesmo critério de 'bem jurídico como limite estatal' não representar um limite verdadeiro ao seu poder punitivo, podendo aparecer como um instrumento restaurativo do Estado, pois lhe permite incriminar condutas perturbadoras das condições sociais, segundo uma percepção estatal<sup>31</sup>.

Binding então estabeleceu uma relação de dependência do bem jurídico à norma, onde o bem jurídico era criado pelo legislador, entendendo que este não deveria preocupar-se com interesses singulares, mas com as condições de vida da comunidade, e estas condições seriam valoradas pelo legislador<sup>32</sup>, definindo o bem jurídico como

---

<sup>28</sup> SALOMÃO, 2001, p.26.

<sup>29</sup> RIOS, 1998, p. 339.

<sup>30</sup> HASSEMER, Winfried. *Introdução aos fundamentos do direito penal*. Tradução: Pablo Rodrigo Alfwen da Silva. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2005. p. 56.

<sup>31</sup> SALOMÃO, op. cit., p. 28.

<sup>32</sup> SILVA, 2003, p. 32.

tudo o que em si mesmo não é um direito, mas que aos olhos do legislador é de valor como condição da vida sã da comunidade jurídica, em cuja manutenção incólume e livre de perturbações tem ela, segundo seu pensamento, interesse, de forma que procura com suas normas defender-se da não desejada lesão ou perigo<sup>33</sup>.

A crítica central a esta concepção pauta-se no fato de o indivíduo encontrar-se em total submissão diante do Estado, pois o bem jurídico não possui conteúdo limitador do direito de punir, cumprindo a função de legitimação do poder coativo ilimitado<sup>34</sup>.

Von Liszt propagava que bem jurídico correspondia aos interesses vitais da sociedade, pré-jurídicos, reconhecendo, inclusive, a existência de bens jurídicos supra-individuais ao lado de bens jurídicos individuais<sup>35</sup>. O mérito de sua concepção encontra-se em tentar encontrar um conceito de bem jurídico disposto a colocar limites à atividade legiferante criminalizadora, deixando em aberto a questão de saber 'quais são' os interesses vitais a serem tutelados pelas normas penais<sup>36</sup>.

No início do século XX percebe-se uma nova orientação quanto ao bem jurídico, principalmente na concepção metodológica, que teve como seu primeiro representante Richard Hömig, em 1919, idealizando o bem jurídico como a *ratio* da norma, considerando que ela não possui existência prévia à das próprias prescrições penais. Para Hömig, o bem jurídico era o fim reconhecido pelo legislador em cada uma das normas penais. Do espelhamento desta concepção, nascem as Escolas de Marburg e Subocidental Alemã (ou de Baden), com um perfil absolutamente dependente da lei<sup>37</sup>.

Segundo Heloísa Estellita<sup>38</sup>, esta concepção metodológica teve o mérito de registrar maior desenvolvimento à teoria da interpretação, porém subtraiu do bem jurídico a função limitadora do poder punitivo estatal, vez que "identificado com o escopo da norma, pouco importa qual seja tal escopo", sendo criticada, freqüentemente, pelo seu positivismo sem limites. É esse mesmo positivismo sem limites que sustentou a ascensão do nacional-socialismo na Alemanha, trazendo

---

<sup>33</sup> BINDING apud SILVA, 2003, p. 32.

<sup>34</sup> SALOMÃO, 2001, p. 30.

<sup>35</sup> SOUZA, 2006, p. 190.

<sup>36</sup> SALOMÃO, op. cit., p. 31.

<sup>37</sup> SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. *Direito penal supra-individual: interesses difusos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 47.

<sup>38</sup> SALOMÃO, op. cit., p. 32.

consigo a negação do bem jurídico, tornando-se a fonte do Direito, o ‘espírito do povo’.

Em crítica a esta concepção, Claus Roxin<sup>39</sup> leciona que a penalização de um comportamento necessita de uma legitimação diversa da simples discricionariedade do legislador, além de que o direito penal deve proteger somente bens jurídicos concretos, e não convicções políticas ou morais, religiosas, ideológicas...

Terminada a Segunda Grande Guerra, com a derrocada dos sistemas totalitários, reclama-se o regresso a um conceito liberal de bem jurídico, imposto pela mudança da realidade social, procurando-se que ele funcione como fundamento e limite da legitimidade do direito penal, iniciando-se um novo intento à sua construção<sup>40</sup>, buscando na Constituição, o fundamento, o conceito e as funções do bem jurídico<sup>41</sup>.

Nos dias atuais, partindo-se da concepção do bem jurídico, encontrar-se-á uma infinidade de enfoques sugeridos por vasta doutrina. Para tanto propõe-se destacar as teorias relativas a dois contornos específicos de proteção: as sociológicas e as constitucionais, para, *a posteriori*, dar seqüência à pesquisa, analisando outros ângulos relativos ao bem jurídico-penal, inclusive as teorias surgidas ao redor dos bem jurídicos coletivos.

## 2.1.2 Teorias Acerca do Bem Jurídico-Penal

### 2.1.2.1 Teorias sociológicas

As teorias sociológicas<sup>42</sup> do bem jurídico são desenvolvidas sob o ângulo sociológico, destacando-se Knut Amelung, Winfried Hassemer, Jürgen Habermas e Günther Jakobs, dentre outros estudiosos<sup>43</sup>.

---

<sup>39</sup> ROXIN, Claus. *A proteção de bens jurídicos como função do direito penal*. Tradução e organização de André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 11.

<sup>40</sup> SILVEIRA, 2003, p. 48.

<sup>41</sup> SALOMÃO, 2001, p. 33.

<sup>42</sup> DIAS, 1999, p. 65. Realça que esta teoria igualmente é concebida por outros termos, como: ‘teoria da sociedade’, ‘teoria crítica’ ou/e ‘teoria do sistema social’.

Amelung, baseado nas formulações de Parsons e Luhmann, passa a ter o bem jurídico como disfunção sistêmica, sustentando que, 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<sup>44</sup>.

Em crítica a esta teoria, Renato de Mello Jorge Silveira<sup>45</sup> adverte a possibilidade do retorno à teoria de Binding, que tem por definição de bem jurídico tudo o que, aos olhos do legislador, constitui as condições de uma vida saudável da comunidade jurídica.

Hassemer destaca que deve haver uma danosidade social a legitimar a intervenção punitiva por iniciativa do Estado. Parte da insuficiência das teorias do bem jurídico com função crítica, “incapazes de responder à questão do por que determinada sociedade criminaliza certas condutas e não outras”, propondo a elaboração de uma teoria do bem jurídico que mantenha relação com a realidade, analisando a valoração que a sociedade dá aos objetos da norma criminalizadora<sup>46</sup>.

Esse autor, segundo Claus Roxin<sup>47</sup>, sustenta que a proibição de um comportamento sob ameaça punitiva, que não se pode apoiar num bem jurídico, seria um terror estatal.

Habermas entende que o critério de legitimidade das decisões reside no consenso social advindo de uma situação ideal de diálogo. Considerando as complexas relações da atualidade, conclui que se deve intentar a busca da argumentação racional, onde a criminalização somente resultaria legítima quando baseada num consenso racional intersubjetivo<sup>48</sup>.

Jakobs<sup>49</sup> define o bem jurídico como circunstâncias ou finalidades, que são úteis ao indivíduo em seu livre desenvolvimento no marco de um sistema social global, estruturado sobre a base da concepção dos fins, ou para o funcionamento do próprio sistema<sup>50</sup>.

---

<sup>43</sup> Estellita inclui nas teorias sociológicas, Jakobs, o que não é realizado por Renato de Mello Jorge Silveira. Ainda, Janaina Paschoal inclui, nesta abordagem, Arthur Kaufmann, com pensamento similar ao de Hassemer. In: PASCHOAL, Janaina. *Constituição, criminalização e direito penal mínimo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 43.

<sup>44</sup> SALOMÃO, 2001, p. 33.

<sup>45</sup> SILVEIRA, 2003, p. 48.

<sup>46</sup> SALOMÃO, op. cit., p. 36.

<sup>47</sup> ROXIN, 2006, p. 16-17.

<sup>48</sup> SILVEIRA, op. cit., p. 50.

<sup>49</sup> PASCHOAL, 2003, p. 38. Segundo a autora, a Jakobs é atribuída “a face mais radical do funcionalismo”.

<sup>50</sup> Ibid., loc. cit.

Janaina Conceição Paschoal<sup>51</sup>, em crítica ao posicionamento de Jakobs, sustenta que sua teoria prescinde totalmente da idéia de bem jurídico penal, retrocedendo a um direito penal “exclusivamente formal e potencialmente arbitrário”, uma vez que ilimitado. Segundo a autora, o posicionamento desse autor instrumentaliza o indivíduo, ferindo o pressuposto básico de todo ordenamento que se pretende democrático, uma vez que exige ser a pessoa, sempre tomada como fim e não como meio, na busca de qualquer outra finalidade.

No conceito de Paschoal<sup>52</sup>, “realizar um Direito Penal efetivamente limitado à lesão de bens jurídicos caros à sociedade é o que um Estado democrático de direito deve buscar”.

Não longe dessa corrente, posiciona-se Stratenwerth, ao afirmar cautelosamente, que a análise das sanções criminais devem entrar em linha com o sistema social de uma comunidade, que esteja legitimado pela lei fundamental<sup>53</sup>.

Em crítica à teoria sociológica, Jorge de Figueiredo Dias<sup>54</sup> sustenta a insuficiência para os efeitos práticos da aplicação do direito. Demonstra que o apelo direto a um sistema social é “absolutamente impossível emprestar ao conceito de bem jurídico a indispensável concretização”, onde os bens desse sistema se transformam e concretizam em bens jurídicos dignos de tutela penal através da ordenação axiológica jurídico-constitucional.

### 2.1.2.2 Teorias constitucionalistas

Com grande aceitação na doutrina, as teorias constitucionais ganham destaque em suas duas correntes, principalmente em Claus Roxin e Luigi Ferrajoli<sup>55</sup>, além de diversos outros adeptos<sup>56</sup>.

---

<sup>51</sup> PASCHOAL, 2003, p. 38-39.

<sup>52</sup> Ibid., p. 43.

<sup>53</sup> *Apud* DIAS, 1999, p. 66.

<sup>54</sup> DIAS, 1999, p. 66.

<sup>55</sup> SILVEIRA, 2003, p. 50.

<sup>56</sup> Igualmente adeptos das teorias constitucionais, Walter von Sax, Jorge de Figueiredo Dias, Michael Marx, Mir Puig, Polaino Navarrete, Emílio Dolcini, Giorgio Marinucci, Giovanni Findanca, Bricola, Angioni, Luigi Ferrajoli e Maria da Conceição Ferreira Cunha. Registros de SALOMÃO, 2001, p. 37 e ss.; OLIVEIRA JUNIOR, Gonçalo Farias de. *Ordem econômica e direito penal antitruste*. 2. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2009. p. 120.

Para esta teoria, a ordem constitucional impõe duplo conteúdo às normas incriminadoras: um negativo, na medida em que não podem tutelar interesses incompatíveis com os valores definidos na Constituição; outro positivo, na medida em que, ao menos, deve existir relação de mútua referência entre a ordem axiológica constitucional e a ordem legal dos bens penalmente protegidos, onde os bens jurídicos tuteláveis pelo direito penal necessariamente devem ter relevância constitucional, ainda que implícita<sup>57</sup>, como para a concepção geral.

Janaina Conceição Paschoal<sup>58</sup> sustenta que, seja devido à Constituição revelar valores importantes a uma sociedade, seja em razão de o direito penal tutelar bens que possui um *status* constitucional, as teorias constitucionalistas importam à positivação dos bens jurídicos na ordem constitucional.

Alberto Silva Franco<sup>59</sup> leciona que o princípio da exclusiva proteção de bens jurídicos é um princípio fundamental, de caráter penal e não formalizado pela Constituição, porém de igual teor constitucional, dotado da mesma carga de positividade, em conformidade com disposição expressa do Constituinte, registrado no art. 5º, §2º, que aduz: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados [...]”.

Para o autor, a Constituição seria, sim, um ponto de partida, mas insuficiente para fundamentar a intervenção criminalizadora, devendo somar-se a uma dignidade material, que pode ser auferida pelas condições de valores sociais, na medida em que o bem jurídico afete as possibilidades de participação dos indivíduos no sistema social<sup>60</sup>.

Alice Bianchini<sup>61</sup>, partidária da presente teoria, argumenta que “o bem jurídico protegido pelo direito penal deve ter, ao menos indiretamente, respaldo constitucional, sob pena de não possuir dignidade”. À autora é inadmissível que o direito penal tutele bens não amparados constitucionalmente, ou, no mínimo, que protejam os valores abraçados pela Carta Política.

Jorge de Figueiredo Dias<sup>62</sup> defende que a ordem jurídico-constitucional deve, obrigatoriamente, abrigar valores a partir de critérios de regulação da atividade

---

<sup>57</sup> SALOMÃO, 2001, p. 88.

<sup>58</sup> PASCHOAL, 2003, p. 51.

<sup>59</sup> SALOMÃO, op. cit., p. 93.

<sup>60</sup> FRANCO apud SALOMÃO, 2001, p. 94.

<sup>61</sup> BIANCHINI, Alice. *Pressupostos materiais mínimos da tutela penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 43.

<sup>62</sup> DIAS, 1999, p. 67.



punitiva do Estado, onde os bens jurídicos protegidos pelo direito penal devem ser considerados “concretizações dos valores constitucionais expressa ou implicitamente ligados aos direitos e deveres fundamentais” e, é por esta razão que os bens jurídicos se ‘transformam’ em bens jurídicos dignos de tutela penal, ou com dignidade jurídico-penal<sup>63</sup>.

O cerne do problema encontra-se na existência de colisão entre direitos fundamentais entre si e com outros bens e valores constitucionais, resultando em uma tensão permanente entre a pretensão punitiva estatal e os direitos individuais do acusado, devendo-se priorizar o princípio da razoabilidade-proporcionalidade, com especial atenção à vedação do excesso, a evitar a ocorrência de absurdos jurídicos<sup>64</sup>.

Pierpaolo Cruz Bottini<sup>65</sup> alerta que a Constituição é um documento político, e seus dispositivos apontam “diretrizes e programas genéricos, ou orientações principiológicas vagas” e, sendo assim, nem todos estes valores podem ser objeto de tutela penal, de forma a entender limitado o exercício do *ius puniendi*. Caso assim não fosse, seria legítima a utilização da pena para resguardar qualquer contexto citado pelas normas constitucionais, “e o sistema repressivo poderia incidir sobre inúmeras situações nas quais não se faz útil, nem necessário”.

Para o citado autor, a Carta Maior deve ser tida como uma “plataforma mínima” à criminalização, pois sua função de indicar bens passíveis de tutela é restrita, sendo preciso outros critérios a identificarem o interesse merecedor de tutela penal. Estes “outros critérios” devem possuir a ótica funcional, fundada na dignidade humana e “no conjunto de condições necessárias para a autodeterminação do indivíduo”. Conclui que o rol de bens jurídicos passíveis de serem penalmente tutelados depende da concretização da liberdade de desenvolvimento do cidadão<sup>66</sup>.

Segundo o constitucionalista Luís Roberto Barroso<sup>67</sup>, as normas penais sofrem impacto pela Constituição, principalmente pelo amplo rol de garantias inseridos no art. 5º. O conteúdo de toda sua extensão “impõe ao legislador o dever

---

<sup>63</sup> À frente verificaremos que o autor salienta que a Constituição não implica o ‘dever’ de criminalizar, mas sim a ‘faculdade’ do ordenamento jurídico utilizar-se do direito penal para tutelar bens jurídicos com dignidade constitucional.

<sup>64</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 380-381.

<sup>65</sup> BOTTINI, Pierpaolo Cruz. *Crimes de perigo abstrato e princípio da precaução na sociedade de risco*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 179.

<sup>66</sup> *Ibid.*, loc. cit.

<sup>67</sup> BARROSO, op. cit., p. 377-378.

de criminalizar determinadas condutas<sup>68</sup>, impedindo a incriminação de outras<sup>69</sup>. Todavia, estes bens jurídicos devem obedecer a uma ordenação hierárquica, de forma que a gravidade da punição “não deve ir além nem tampouco ficar aquém do necessário à proteção dos valores constitucionais”.

Discordando deste posicionamento, temos que a Constituição possui liberdade de conformação para definir os bens que devem ser tutelados, mas não pode impor ao legislador a obrigatoriedade de criminalizar, e sim, o dever de respeito para com os direitos fundamentais, tanto materiais, quanto processuais, assumindo uma postura garantista, obrigação imposta a qualquer tentativa de construção de um Estado democrático de Direito, como analisar-se-á mais adequadamente no capítulo final.

Agora, sabedores de que os adeptos dessa corrente buscam o fundamento e o conteúdo dos bens jurídicos na Constituição de um Estado, passar-se-á a verificar os dois principais grupos em que se divide a Teoria Constitucionalista, um de caráter geral, que defende a vinculação aberta e menos vinculante entre tutela penal e valores constitucionais; outro de caráter estrito, ou de fundamento constitucional estrito (contrário ao primeiro), que propõe uma íntima vinculação entre a tutela penal e os valores constitucionais, traçando limites à configuração dos tipos incriminadores<sup>70</sup>.

#### 2.1.2.2.1 Concepções de caráter geral

Este grupo vê, na Constituição, as referências de criminalização a partir de princípios muito gerais, estando permitida qualquer incriminação com bens jurídicos vinculados aos mandamentos constitucionais<sup>71</sup>.

Dentre os adeptos dessa corrente encontram-se diversos doutrinadores, tais como: Walter Von Sax, Jorge de Figueiredo Dias, Joachim Rudolphi, Michael Marx, Mir Puig, Polaino Navarrete, Emílio Dolcini e Giorgio Marinucci, Giovanni Findanca e

---

<sup>68</sup> Tais como o racismo, a tortura, a violência contra a criança...

<sup>69</sup> A exemplo, as liberdades de associação, de reunião, e a inviolabilidade dos deputados e senadores por suas opiniões, palavras e votos...

<sup>70</sup> SALOMÃO, 2001, p. 37.

<sup>71</sup> Ibid., p. 38.

Claus Roxin<sup>72</sup>, cada qual com suas teorias específicas e argumentos. Todavia, ora tratar-se-á do tema de forma sucinta, analisando principalmente essa concepção aos olhos de Roxin.

Nessa concepção, a natureza vinculante da Carta Magna deixa o legislador totalmente livre para tutelar com a sanção penal bens jurídicos que entenda merecedores de proteção jurídica, permitindo, inclusive, uma tutela significativamente ampla e intensa, contra perigos remotos, condutas abstratas e concretamente perigosas<sup>73</sup>.

Roxin parte da premissa de que “as fronteiras da autorização de intervenção jurídico-penal devem resultar de uma função social do Direito Penal”, e o que está além desta função, jamais deverá ser seu objeto<sup>74</sup>.

Para o autor, o ponto de partida consiste em reconhecer “que a única restrição prévia à eleição dos bens jurídicos reside nos princípios da Constituição”, onde “um conceito de bem jurídico vinculado político-criminalmente só pode derivar do que é encontrado na Lei Fundamental, baseado na liberdade do indivíduo”, limitando a capacidade punitiva do Estado<sup>75</sup>.

Rodrigo Sanchez Rios<sup>76</sup>, comentando o pensamento de Roxin, sustenta que é necessário tutelar certas situações valorativas, “cuja integridade constitui a premissa para uma pacífica convivência em comum”, sendo que essas condições de valor referem-se à vida, ao patrimônio, etc., enfim, aos bens jurídicos.

Assim, Roxin concebe os bens jurídicos como sendo as condições valiosas onde se concretizam os pressupostos da vida em comunidade. Sua concepção de Estado de Direito, contida na Constituição, determina a finalidade e o fundamento da pena, chegando ao bem jurídico indagando acerca dos fins da pena num Estado constitucionalmente consagrado e seus princípios fundamentais<sup>77</sup>.

Em conclusão ao seu pensamento, lançam-se duas observações: primeira, o direito penal possui natureza subsidiária, onde a “intervenção penal como a *ultima ratio* da política de proteção estatal, apenas naqueles casos em que uma outra forma menos drástica de sanção não se mostre suficientemente eficaz, teria a sua razão de ser”, principalmente porque a pena interfere em valores essenciais do

---

<sup>72</sup> Para maiores detalhes acerca do pensamento de cada autor, ver em SALOMÃO, 2001, p. 38-59.

<sup>73</sup> Ibid., p. 82-83.

<sup>74</sup> ROXIN, 2006, p. 17/18.

<sup>75</sup> SILVEIRA, 2003, p. 50.

<sup>76</sup> RIOS, 1998, p. 39 e ss.

<sup>77</sup> SALOMÃO, 2001, p. 38-39.

indivíduo; segundo, o legislador não está autorizado a criminalizar condutas simplesmente imorais<sup>78</sup>.

Elio Lo Monte<sup>79</sup> conclui que, sob o enfoque “roxiniano”, o bem jurídico representa um símbolo para designar o que pode ser legitimamente tutelado, sobre a base das funções reconhecidas ao direito penal, que derivam do contexto do ordenamento constitucional. Segundo Lo Monte, nesse sentido, seguem Rudolphi, Otto e Marx.

#### 2.1.2.2.2 Concepções de caráter estrito

Esta corrente parte do pressuposto de que não poderá haver penalização de condutas que não lesem, ou coloquem em perigo valores constitucionais de forma estrita. Aqui se posicionam Bricola, Angioni, Maria da Conceição Ferreira da Cunha e Luigi Ferrajolli, dentre outros<sup>80</sup>.

Bricola, na Itália, defendia que a Constituição tem o poder de obrigar o legislador ordinário de perseguir as finalidades do Estado, que nela surgem, do mesmo modo a obrigação de não incriminar fatos que concretizem o exercício de direitos constitucionais. Para o autor, a intervenção sancionadora se justifica somente quando da presença da violação de um bem de relevância constitucional, não aceitando tutelar bens jurídicos fora da Carta Política, pois ela impõe o limite subjetivo à criminalização<sup>81</sup>.

Luigi Ferrajolli<sup>82</sup> sustenta como sendo ideal um programa de direito penal mínimo, que deve basear-se em uma maciça deflação dos bens penais, e estes só devem referir-se àqueles bens cuja lesão se concretize numa ofensa danosa, em respeito ao princípio da lesividade, que “impõe à ciência e à prática jurídica precisamente o ônus de tal demonstração”. Argumenta que o princípio da lesividade

---

<sup>78</sup> ROXIN, Claus. *Derecho penal parte general*. Tomo I. Tradução: Diego-Manuel Luzon Pena et al. Madrid: Civitas, 1997. p. 58 e ss.

<sup>79</sup> MONTE, Elio Lo. *Principios de derecho penal tributario*. Buenos Aires: Julio César Faira, 2006. p. 196.

<sup>80</sup> SALOMÃO, 2001, p. 59-81.

<sup>81</sup> MONTE, 2006, p. 198.

<sup>82</sup> FERRAJOLI, Luigi. *Direito e razão: teoria do garantismo penal*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 428-429.

está ligado ao da necessidade das penas, obrigando a utilização do direito penal “como mínima restrição necessária”.

Na concepção do autor, a teoria do bem jurídico não pode dizer que uma determinada proposição penal é justa, apenas pode oferecer uma série de critérios negativos de deslegitimação, buscando-se o ideal, que pausa na tutela máxima de bens jurídicos com o mínimo necessário de proibições<sup>83</sup>.

Explica Heloísa Estellita, que somente poderá haver criminalização quando da tutela de valores constitucionalmente relevantes, reconhecidos explícita ou implicitamente no texto constitucional, de maneira que a Carta Constitucional passa a determinar possíveis objetos de tutela penal, adquirindo, o bem jurídico, a função limitadora do *ius puniendi*<sup>84</sup>.

Quanto à simbologia do direito penal perante a sociedade, Zaffaroni e Pierangeli<sup>85</sup> indicam que ao se pretender desvalorar uma certa conduta prescindindo do resultado ou o minimizando, acentuando o desvalor ético da conduta, o que normalmente se intitula de ‘perigo’, “o direito penal sai de seu território e se presta em ser um simples servo de grupos de poder”. Tal fato acontece porque a conduta assume valor simbólico para estes grupos, independentemente do que significa em si mesma. No entanto, argumentam que “o direito penal de um Estado de Direito não pode transformar-se em instrumento de uma guerra de símbolos grupais, se o que realmente tem como meta é a segurança jurídica”, devendo-se proteger penalmente bens realmente importantes à coletividade.

Elio Lo Monte<sup>86</sup> conclui que a normativa constitucional encontra-se em condições de fundar um conceito de bem jurídico o qual possa assegurar uma função negativa e crítica, além de apostar que “a função do bem não se resulta ‘em um estar’ meramente estático, e sim, importa no momento em que ‘abre ao titular efetivas e concretas possibilidades de realização das próprias finalidades’<sup>87</sup>”.

Assim sendo, essa ampla liberdade conferida ao legislador, advinda tanto da teoria constitucionalista de caráter geral, quanto da de caráter estrito, reconhecem, nas normas constitucionais, uma hierarquia valorativa entre os bens jurídicos,

---

<sup>83</sup> FERRAJOLI, 2006, p. 438-439.

<sup>84</sup> SALOMÃO, 2001, p. 83.

<sup>85</sup> ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. 1 v. p. 89.

<sup>86</sup> MONTE, 2006, p. 199-200.

<sup>87</sup> Tradução da autora, no original: “la función del bien no se resulte ‘en un estar’ meramente estático, pero importa en el momento en que ‘abre al titular efectivas y concretas posibilidades de realización de las propias finalidades’”.

resultando reflexos de intensidade da tutela penal, tais como o respeito ao princípio da proporcionalidade, que determina a necessária relação de proteção, entre a importância do bem tutelado e daquele afetado pela pena, o grau de ofensa a reprimir, o grau de antecipação da tutela e a quantidade e qualidade da sanção penal<sup>88</sup>.

Nesse sentido, os valores da dignidade da pessoa humana e da liberdade individual, encontrando-se na base do Estado de Direito democrático e social, devem ser postos no topo da pirâmide hierárquica, a fundamentar o juízo de proporcionalidade entre o bem tutelado e a intensidade da resposta penal, estabelecendo limites à conformação do tipo penal incriminador<sup>89</sup>.

### 2.1.3 As Tipologias Acerca do Bem Jurídico

Hodiernamente os bens jurídicos encontram-se propostos em uma tríplice classificação tipológica: bens jurídicos de natureza individual, bens jurídicos de natureza coletiva e bens jurídicos de natureza difusa<sup>90</sup>.

Os bens jurídicos de natureza individual são entendidos como aqueles que podem ser divisíveis em relação ao indivíduo, sendo ele o exclusivo titular, sem afetação a terceiros, como, por exemplo, a vida, a integridade física, a honra, etc<sup>91</sup>.

Bens jurídicos de natureza coletiva são aqueles contidos dentro do interesse de uma coletividade de pessoas interagindo apenas entre si, onde a sociedade comercial, o condomínio, a família dão margem ao surgimento de interesses comuns, nascidos em função da relação de seus componentes, todavia não se confundindo com interesses individuais<sup>92</sup>. Estes bens devem ser definidos a partir da satisfação das necessidades de cada um dos membros de uma sociedade ou de uma coletividade, em consonância com o sistema social<sup>93</sup>.

---

<sup>88</sup> SALOMÃO, 2001, p. 83.

<sup>89</sup> Ibid., p. 85.

<sup>90</sup> BALDAN, Édson Luís. *Fundamentos do direito penal econômico*. Curitiba: Juruá, 2008. p. 68.

<sup>91</sup> PRADO, Luiz Regis. *Curso de direito penal brasileiro*. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. 1 v. p. 253.

<sup>92</sup> GRINOVER, Ada Pellegrini apud SILVEIRA, 2003, p. 61.

<sup>93</sup> SILVEIRA, loc. cit.

Quanto aos bens jurídicos de natureza difusa, Ada Pellegrini Grinover<sup>94</sup> sustenta que dizem respeito a uma valoração de pessoas e valores genéricos, interesses de massa, possuindo vínculo entre pessoas e fatos conjunturais genéricos. Seria um plano mais complexo, onde o conjunto de interessados não é facilmente determinável, compreendendo interesses espalhados e informais a tutelar a necessidade coletiva, a exemplo, a qualidade de vida.

Luiz Flávio Gomes<sup>95</sup>, quanto à tipologia do bem jurídico, defende existir bens jurídicos individuais (bens de uma pessoa singular) ao lado de bens supra-individuais, que se subdividem em gerais ou universais (bens do Estado ou da sociedade) e difusos (bens relacionados a uma certa coletividade).

Apesar desta classificação, a maioria doutrinária utiliza a terminologia ‘bens jurídicos supra-individuais’ e ‘difusos’ como sinônimos, complementares dos ‘interesses coletivos’ em sentido amplo<sup>96</sup>. Utilizam-se também outras nomenclaturas, tais como bens jurídicos universais, macrossociais, supra-individuais, metaindividuais e transindividuais<sup>97</sup>.

## 2.2 O BEM JURÍDICO-PENAL E SUA PROTEÇÃO DIANTE DO EXPANSIONISMO

A partir dos anos oitenta do século passado, a história passou a registrar ininterruptas transferências de capital, auxiliada continuamente pelo avanço tecnológico voltado à comunicação, concentrando grandes somas nas mãos de empresas transnacionais, surgindo novos modelos empresariais, novos produtos e serviços financeiros, registrando complexidade crescente ao mercado econômico, resultado da globalização da economia<sup>98</sup>.

As ideologias governamentais do *Welfare State*, adotadas após as Grandes Guerras, passaram a viver uma crise baseada na impossibilidade de garantir a expansão dos direitos sociais, igualmente de minimizar as desigualdades, tornando

---

<sup>94</sup> Grinover apud SILVEIRA, 2003, p. 61.

<sup>95</sup> GOMES, Luiz Flávio. *Princípio da ofensividade no direito penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 97.

<sup>96</sup> SILVEIRA, 2003, p. 59.

<sup>97</sup> PRADO, 2006, p. 253.

<sup>98</sup> PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. *Crimes tributários – uma visão prospectiva de sua despenalização*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 75.

os Estados nacionais, de certa forma, dependentes das leis deste mercado internacional capitalista, que impõe suas próprias regras<sup>99</sup>.

Fronteiras deixaram de existir, econômica e politicamente, resultando numa política globalizada, visualizando-se o trânsito livre de pessoas, capitais, serviços e mercadorias, com tendência à eliminação de barreiras alfandegárias internas e outros óbices impedientes ao livre comércio. O Estado acabou por diminuir seu poder de regulamentação, dependendo crescentemente de determinações supranacionais à aplicação de regras de mercado<sup>100</sup>.

Neste contexto, as novas tecnologias, aliadas ao fantástico desenvolvimento de diversas áreas do saber humano, criam novas situações que exigem maior proteção e segurança aos indivíduos, num processo contínuo pouco percebido e praticamente autônomo de mudanças que afetam as bases da sociedade industrial, e, diante de uma realidade que não pára de se alterar. Os indivíduos tendem a valorizar as antigas certezas da sociedade industrial, criando momentos em que se faz necessário decidir entre uma convicção do passado e uma realidade transformadora<sup>101</sup>.

Como resultado, clareia um conflito de interesses no qual a modernidade, como fenômeno que prometia oferecer às pessoas oportunidades de uma existência segura e gratificante, se comparada ao período pré-moderno, deparando-se com lesões geradas pelo próprio desenvolvimento, lançando problemas antes desconhecidos, tais como as questões acerca das armas nucleares e a degradação do meio ambiente, capazes de colocar em risco toda a sociedade, de forma global, afetando a todos indistintamente<sup>102</sup>.

Diante da magnitude destes problemas, a sociedade acaba por viver uma intensa fase de insegurança, clamando por maior rigidez de controle, no intuito de reduzir as margens dos riscos através de decisões punitivas, clamando, ao direito penal, através das políticas criminais, a expandir suas áreas já contempladas de

---

<sup>99</sup> MAIA, Rodolfo Tigre. *Tutela penal da ordem econômica: o crime de formação de cartel*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 60 e ss.

<sup>100</sup> SILVA, Eduardo Sanz de Oliveira. Direito penal preventivo e os crimes de perigo: uma apreciação dos critérios de prevenção enquanto antecipação do agir penal no direito. In: COSTA, José de Faria (Org.) *Temas de direito penal econômico*. Coimbra: Coimbra Editora, 2005. p. 257

<sup>101</sup> GIDDENS, Anthony. *As conseqüências da modernidade*. São Paulo: Unesp, 1991. p. 58. Este confronto entre as convicções herdadas, e as novas formas sociais, conferem à modernização um caráter reflexivo, designada também por Anthony Giddens de 'modernidade reflexiva'.

<sup>102</sup> FERNANDES, Paulo Silva. *Globalização, "sociedade de risco" e o futuro do direito penal: panorâmica de alguns problemas comuns*. Coimbra: Almedina, 2001. p. 19-21.



atuação, iniciando, no âmbito da esfera jurídico-penal, um verdadeiro conflito sociológico, gerando muitas controvérsias acerca da legitimidade desta proteção<sup>103</sup>.

Quanto à magnitude dos novos problemas, atuais e futuros, restam dúvidas, se eles podem, ou não, serem previstos e prevenidos, resultando na seguinte dicotomia: pede-se ao direito penal que seja um 'ordenamento de liberdade', limitativo dos poderes do Estado na intervenção junto da sociedade, porque esta é a melhor forma de proteção dos direitos dos cidadãos; em contrapartida, pede-se que seja, igualmente, um 'ordenamento de segurança', exigindo-se do direito penal que amplie os poderes do Estado, em nome de proteção, advindos das novas lesões sociais<sup>104</sup>.

Neste contexto, o direito penal passa a tutelar bens jurídicos supra-individuais, através da utilização recorrente de leis penais em branco, pelo aumento do implemento de técnicas de reenvio nas tipificações, pelas tipificações de perigo, concreto e abstrato, e pelos delitos cumulativos<sup>105</sup>, resultado das idéias expansionistas, igualmente apoiadas pelos meios de comunicação, o que acarretou o aparecimento de políticas criminais intimamente ligadas à idéia de prevenção, deixando-se de lado, muitas vezes, o fundamento natural contido nas tipificações penais, enquanto fundamento da pena, com a implementação de tipos legais que buscam, por meio da criminalização de condutas de perigo ou cumulativos, antecipando sua coerção dentro da esfera de liberdade do agente, "na esperança de poder puni-lo antes que a sua conduta alcance a lesão concreta do bem jurídico"<sup>106</sup>.

Carlos Martínez-Buján Pérez<sup>107</sup> sustenta que a proteção a certos bens difusos, que atingem um certo grupo social, poderá ter sua proteção no ordenamento jurídico, todavia esta proteção é limitada, sendo definida pelo grupo social, tendo eles uma função mediata e outra imediata. Nas palavras do autor,

---

<sup>103</sup> FERNANDES, 2001, p. 20-23.

<sup>104</sup> SILVA, 2005, p. 262.

<sup>105</sup> SOUZA, 2006, p. 300-301. Segundo certa concepção, o crime tributário é um delito cumulativo, uma vez que o grau de lesividade da conduta individualmente considerada "mostra-se quase insignificante perante a magnitude do património estatal".

<sup>106</sup> FERNANDES, op. cit., p. 37.

<sup>107</sup> PÉREZ, Carlos Martínez-Buján. *Derecho penal económico: parte general*. Valencia: Tirant to blanch libros, 1998. p. 95. Tradução da autora, no original: "Los intereses sociales generales son intereses de todos, en tanto que el interés difuso es un interés sectorial. El interés difuso (sectorial) puede considerarse como algo característico de grupos extraordinariamente amplios de sujetos, pero carente de un radio ilimitado de expansión, que, además, posee un intrínseco sentido dialéctico, en la medida en que puede oponerse a otros grupos sociales".

os interesses sociais gerais são interesses de todos, e que o interesse difuso é um interesse setorial. O interesse difuso (setorial) pode ser considerado como algo característico de grupos extraordinariamente amplos de sujeitos, porém carente de um raio ilimitado de expansão, que possui um intrínseco sentido dialético, na medida em que pode opor-se a outros grupos sociais.

Eis, então, o grande desafio: constatar se é o direito penal instrumento legítimo a tipificar condutas que, muitas vezes, não chegam a lesar o bem jurídico protegido, ou ainda, proteger ilícitos de perigo abstrato, muitas vezes sem desvalor de resultado, provenientes desta nova característica social protecionista.

### 2.2.1 A Sociedade Contemporânea e a Necessidade de Proteção Pelo Direito Penal

O direito penal sempre conheceu movimentos que oscilaram entre a descriminalização e a neocriminalização. Após a segunda guerra mundial, despontaram movimentos que resultaram na criminalização de novas condutas. A partir de então, esta onda criminalizadora passou a assumir formas inovadoras como, a exemplo, os crimes de perigo: comum, abstrato, concreto<sup>108</sup> e cumulativos.

Há de se saber como justificar este movimento, tendo como pressuposto irrenunciável, que o direito penal não pode transformar-se em suporte para todas as mazelas sociais, vez que lhe incumbe proteger um conjunto de valores que fundam historicamente um mínimo ético. Segundo João da Costa Andrade, lembrando os ensinamentos de Faria Costa<sup>109</sup>, este mínimo ético, seriam valores com funções garantidoras, onde ao direito penal cumpre tutelar valores jurídicos de relevância ético-social.

O ponto de vista conservador da Escola de Frankfurt visa salvaguardar o direito penal dessas novas formas de proteção antecipada de resultados, onde a conquista do direito penal visa proteger bens jurídicos mais valiosos para a garantia da vida em comunidade. Orientam no sentido de que este ramo deve ser preservado, remetendo-se para outras áreas punitivas, não-penais, ou até para

---

<sup>108</sup> ANDRADE, João da Costa. O erro sobre a proibição e a problemática da legitimação em direito penal. In: COSTA, José de Faria (Coord.). *Temas de direito penal económico*. Coimbra: Coimbra Editora, 2005. p. 48.

<sup>109</sup> *Ibid.*, loc. cit.

meios não-jurídicos, em resposta aos novos desafios inerentes à nova sociedade, vez que, para estes autores, “a diluição do direito penal nas águas do risco só poderá trazer a sua ‘funcionalização’ e ‘desformalização’”<sup>110</sup>.

Tal ‘funcionalização’ seria descendente de uma ‘desformalização’ do direito penal, vez que corresponde à opção de recurso a leis penais em branco, a conceitos indeterminados e a cláusulas gerais, igualmente a orientações no sentido de que o discurso penal clássico se situa na imputação individual, sendo insuficiente e inadequado para servir aos interesses de um direito penal moderno, em que se exigiria a flexibilização ou diminuição de categorias como as da causalidade, da tentativa e da consumação, da autoria e da participação, ou do dolo, gerando grande indeterminismo destes institutos dogmáticos<sup>111</sup>.

Conforme acima mencionado, a Constituição é um limite ao direito penal, além de servir como barreira à criminalização de certas condutas, circunscrevendo as potenciais criminalizações a bens que, aos olhos do constituinte, são caros à sociedade. Acontece que, com a tentativa de proteção destes bens sociais e coletivos, esta sonhada limitação nem sempre se concretiza<sup>112</sup>.

Figueiredo Dias<sup>113</sup> salienta que, após a crise generalizada do primeiro conflito mundial, “o legislador foi-se deixando seduzir pela idéia perniciosa mas difícil de evitar, de pôr o aparato das sanções ao serviço dos mais diversos fins de política social”. A partir de então, as incriminações relacionadas com a proteção de bens jurídicos coletivos, provenientes de situações de risco geradas por ações humanas nos domínios técnico, científico e econômico, ficariam nos domínios do ‘direito penal do risco’.

Hassemer, se manifestando avesso a considerar o direito penal como possível fonte de respostas para a criminalidade proveniente das sociedades hodiernas, sustenta que o *ius puniendi* deveria ser reduzido a um “Direito Penal nuclear”, através de uma dupla tarefa: por um lado operando redução do direito penal àquilo que se chama “Direito Penal Básico”, estabelecendo limites de atuação,

---

<sup>110</sup> FERNANDES, 2001, p. 71-72.

<sup>111</sup> Ibid., p. 73.

<sup>112</sup> PASCHOAL, 2003, p. 69.

<sup>113</sup> DIAS apud SOUZA, 2006, p. 196.

estando voltado à proteção de todas as lesões de bens jurídicos individuais, bem como, sua colocação em perigo de forma grave<sup>114</sup>.

Na proposta do autor alemão para os chamados bens jurídicos universais, frutos dos maiores riscos e ameaças, também chamados de difusos e apenas relativamente controláveis, deve ser criado “um direito de intervenção que permita tratar, adequadamente, os problemas que só de maneira forçada se podem tratar dentro do direito penal clássico”, pois este não se encontra apto a solucionar problemas que não são passíveis de solução. Nesse contexto, retirar-se-ia do âmbito do direito penal clássico os ‘modernos setores’ e inseri-los-ia na esfera do direito penal extravagante, de intervenção, que estaria situado entre o direito penal e o direito contravencional, entre o direito civil e o direito público, e seria dotado de garantias menos apertadas das que regem o direito penal, bem como sanções menos intensas para os indivíduos<sup>115</sup>.

Para Paulo Silva Fernandes<sup>116</sup>, a proposta de Hassemer parece registrar uma inversão perigosa do princípio da subsidiariedade, denotando sérios problemas acerca do princípio da proporcionalidade, porque correr-se-ia o risco de termos dois pesos e duas medidas, uma vez que não pode se adequar ao direito penal clássico, gerando um direito artificial.

Diante da ameaça global de perigos e de lesões aos bens que a todos interessam, que afetam toda a humanidade, principalmente na esfera ambiental, com ameaças reais à existência do planeta, aumenta-se a procura de mecanismos de segurança e de prevenção. O direito penal se expande, determinando a proteção penal dos novos riscos, onde o bem jurídico passa a utilizar-se de conceitos indeterminados e de leis penais em branco, em desfavor aos princípios da legalidade<sup>117</sup> e da subsidiariedade.

Situações antes sancionadas apenas pelo direito administrativo, agora passam a figurar no direito penal, e o aumento efetivo da criminalidade acabou por

---

<sup>114</sup> HASSEMER, Winfried. *Persona, mundo y responsabilidad*. Bases para una teoría de la imputación en derecho penal. Tradução: Francisco Muñoz Conde e Maria del Mar Diaz Pita. Valencia: Tirant lo Blanch, 1999. p. 67-68.

<sup>115</sup> FERNANDES, 2001, p. 76 e ss.

<sup>116</sup> *Ibid.*, p. 78.

<sup>117</sup> SÁNCHEZ, Jesus Maria Silva. *A expansão do direito penal*. Tradução: Luiz Otavio de Oliveira Rocha. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 115 e ss.

induzir o legislador a uma antecipação de tutela, além do agravamento da punibilidade<sup>118</sup>.

A incriminação de novos comportamentos nos âmbitos do consumo, do ambiente, da economia, etc., deixam de ter por referência bens jurídicos tangíveis, concretos, afastando-se do conceito clássico do objeto de tutela do direito penal, pois algumas normas incriminadoras protegem interesses supra-individuais, cuja referência pessoal se revela pouco transparente<sup>119</sup>.

Eduardo Correia<sup>120</sup> atenta que a inflação das normas penais é resultado de uma política estatal voltada aos interesses sociais, todavia, ao invés de utilizar uma política de informação, assistência ou recurso à medidas eticamente diversas, “prefere reprimir a sua prática recorrendo abusivamente a sanções criminais”.

Constata-se uma antecipação da tutela do interesse protegido, e a gravidade do ilícito penal desloca-se da lesão do bem jurídico para a estrutura típica do crime de perigo abstrato, passando-se a questionar qual o papel que cabe ao direito penal e aos seus instrumentos na defesa social<sup>121</sup>.

Silva Sánchez, considerando que as novas lesões não podem ser absorvidas pelo direito penal clássico, manifesta-se radicalmente contra penas privativas de liberdade fora da proteção de bens jurídicos individuais. O autor propõe a divisão dos ilícitos em dois grandes blocos: um deles correspondente aos ilícitos para os quais se comina pena privativa de liberdade, para proteção de direitos individualmente protegidos; outro englobando as lesões pertinentes a bens jurídicos coletivos, onde não caberia a aplicação de penas privativas de liberdade<sup>122</sup>.

Para esse autor, existiria um direito penal de duas velocidades, com regras de imputação e princípios de garantia funcionando em dois níveis de intensidade, conforme os ‘blocos’ de ilícitos, na existência de um modelo imbuído de menor intensidade garantística, mas dentro do direito penal<sup>123</sup>, semelhante ao proposto por Hassemer quanto às formas de imputação, mas com uma diferença marcante: o autor alemão situa a proteção dos bens jurídicos coletivos no âmbito extra-penal.

---

<sup>118</sup> PALHARES, 2004, p. 146-147.

<sup>119</sup> SILVA, 2005, p. 267-268.

<sup>120</sup> CORREIA, Eduardo. Direito penal e direito de mera ordenação social. In: *Direito penal económico e europeu: textos doutrinários*. Coimbra: Coimbra Editora, 1999. 1 v. p. 3-4.

<sup>121</sup> SÁNCHEZ, 2002, p. 121-124.

<sup>122</sup> Ibid., loc. cit.

<sup>123</sup> Ibid., loc. cit.

Em Silva Sánchez<sup>124</sup>, o 'bloco' do direito penal pertinente à proteção de bens jurídicos coletivos, impor-se-iam penas mais próximas às sanções administrativas, flexibilizando-se critérios de imputação de garantias político-criminais, bem longe das penas privativas de liberdade. Enquanto isso, na proposta de Hassemer, extinguir-se-iam do direito penal estas penalidades, reportando-as a uma nova espécie de direito administrativo sancionador, onde a política criminal restaria puramente simbólica, impedindo, assim, que a modernização (com seus princípios de precaução e de acumulação) acabasse por se apoderar do direito penal clássico, devendo este continuar a proteger bens jurídicos individuais, considerados como a *ultima ratio* para a vida em comunidade<sup>125</sup>.

E Hassemer<sup>126</sup> explica o porquê da limitação estatal

Isto se relaciona com o fato de que o direito penal dispõe das sanções mais severas frente às lesões normativas: privação de liberdade na forma da pena de prisão, desapropriação patrimonial em forma de penas de multa, tratamentos coativos, proibição de conduzir, inabilitação para cargos públicos, para ser elegível ou para votar, como conseqüências jurídicas da finalização de um procedimento; prisão preventiva, seqüestro de objetos, intervenções telefônicas e gravação de conversas, extrações de sangue e exames coativos em hospital durante o processo: estes instrumentos são tão perigosos que uma sociedade civilizada deve assegurá-los de formas distintas e protegê-los de modo tal que não caiam em mãos indevidas e sejam utilizados somente pelas devidas de forma cuidadosa, igualitária e proporcionada<sup>127</sup>.

Em contrapartida ao pensamento de Hassemer, Jorge de Figueiredo Dias<sup>128</sup> sustenta a legitimidade da proteção de bens coletivos pelo direito penal baseado nos preceitos constitucionais, a proteger a sociedade como um todo, porém discorda de proteções antecipadas de bens jurídicos, ou seja, dos crimes de perigo abstrato,

<sup>124</sup> SÁNCHEZ, 2002, p. 121 e ss.

<sup>125</sup> SOUZA, 2006, p. 207 e ss.

<sup>126</sup> HASSEMER, Winfried. *Crítica al derecho penal de hoy*. Tradução: Patricia S. Ziffer. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1998. p. 19.

<sup>127</sup> Tradução da autora. No original: "Esto se relaciona con el hecho de que el derecho penal dispone de las sanciones más severas frente a las lesiones normativas: privación de libertad en la forma de la pena de prisión, desapoderamiento patrimonial en forma de penas de multa, tratamientos coactivos, prohibición de conducir, inhabilitación para cargos públicos, para ser elegible o para votar, como consecuencias jurídicas de la finalización de un procedimiento; prisión preventiva, allanamiento, secuestro de objetos, intervenciones telefónicas y grabación de conversaciones, extracciones de sangre y exámenes coactivos en un hospital durante el proceso: estos instrumentos son tan peligrosos que una sociedad civilizada debe asegurarlos de distintas formas y protegerlos de modo tal que no caigan en manos indevidas y sean utilizados sólo por las debidas en forma cuidadosa, igualitaria y proporcionada".

<sup>128</sup> DIAS, 1999, p. 72-73.

onde o bem jurídico perde seus contornos, deixando de exercer a sua função crítica como padrão de legitimação. Para Figueiredo Dias, “ao direito penal não deve caber uma ‘função promocional’ que o transforme, de direito de proteção de direitos fundamentais, individuais e coletivos, em ‘instrumento de governo da sociedade’”.

Cediço que o exercício do *ius puniendi* encontra sua legitimidade na função reconhecida ao direito criminal, a proteger subsidiariamente bens jurídicos, registra-se igualmente importante analisar o alcance destes bens e se a teoria do bem jurídico pode, ou não, abarcar estas novas necessidades coletivas. Igualmente a questionar se o direito penal pode, ou não, alcançar estas novas figuras surgidas com a globalização<sup>129</sup>, principalmente tomando-se em conta o modelo de Estado social, que avoca para si as responsabilidades coletivas.

## 2.2.2 A Divergência Doutrinária Acerca da Utilização do Direito Penal na Proteção de Bens Jurídicos Supra-Individuais

Nesta fase do estudo, necessário se faz avaliar as teorias hoje relevantes à proteção dos bens jurídicos coletivos pelo direito penal para, talvez ao final, elegermos um posicionamento que respeite ao máximo os direitos e garantias fundamentais do cidadão, como membro da mesma coletividade-vítima destas lesões.

### 2.2.2.1 Teoria monista-pessoal dos bens jurídicos

Esta teoria, também nominada como ‘antropocêntrica’, questiona a legitimidade de um direito penal coletivo. Compartilham dela a Escola de Frankfurt<sup>130</sup>, com destacados autores como Hassemer, Naucke, Albrecht, Baratta, além de outros de pareceres coincidentes como Prittwitz e Herzog<sup>131</sup>.

---

<sup>129</sup> Muitos autores questionam acerca do mesmo objeto, a exemplo, FERNANDES, 2001, p. 29-30.

<sup>130</sup> MAIA, 2008, p. 44.

<sup>131</sup> SOUZA, 2006, p. 204-205.

Cornelius Prittwitz considera que a mesma proteção dos bens coletivos e os novos riscos tecnológicos não são compatíveis com os princípios de direito penal, inadequados às regras da causalidade, da culpabilidade e da responsabilidade, acreditando ser impossível a este ramo do direito desempenhar qualquer papel na contenção dos fenômenos globais e de massa. Essa impossibilidade deriva da especificidade dos meios de atuação (penas e medidas de segurança) e dos modelos de aferição da responsabilidade criminal, que deve ser individualizada, zelando-se até o limite máximo os direitos dos indivíduos que se afirmam perante o Estado, “e, se necessário, contra o Estado”<sup>132</sup>.

Prittwitz sustenta que o direito penal ‘do risco’ e o direito penal do inimigo são conceitos independentes, todavia, o primeiro é uma modificação estrutural e irreversível do paradigma do direito penal clássico. O direito penal do inimigo registra-se como consequência fatal deste direito penal ‘do risco’, que se desenvolveu e continua se desenvolvendo no que chama de “direção errada”, e por esta razão, devendo ser repudiado<sup>133</sup>.

Na concepção desta teoria, a regulação dos processos sistêmicos e macro-sociais (coletivos) com o direito penal e a consequente expansão da responsabilidade criminal acabaria por resultar que este ramo do direito perdesse as suas características liberais, passando a ter uma orientação apenas preventista, isenta de limites garantísticos, abandonando sua função básica de proteção das esferas pessoais de liberdade<sup>134</sup>.

Sustentam seus defensores, que a proliferação de objetos de tutela de natureza coletiva resultaria sintomática de um discurso de caráter funcional-repressivo, acabando em gerar uma hipertrofia aplicativa do direito penal, colocando em sério risco os direitos e garantias fundamentais. Para eles, “o direito penal estaria sendo utilizado como uma espécie de panacéia universal para os males da globalização e, destarte, passando a abranger virtualmente todo e qualquer bem tido por socialmente relevante”<sup>135</sup>.

---

<sup>132</sup> PRITTWITZ, Cornelius. O direito penal entre direito penal do risco e direito penal do inimigo: tendências atuais em direito penal e política criminal. *Revista Brasileira de ciências criminais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 34-36. 47 v.

<sup>133</sup> *Ibid.*, p. 35 e ss.

<sup>134</sup> SILVEIRA, 2003, p. 68.

<sup>135</sup> MAIA, 2008, p. 44-45.



Segundo Alessandro Baratta<sup>136</sup>

a deslegitimação das normas penais de tutela de interesses difusos e de “funções” implica, contudo, uma legitimação indireta das outras normas. O risco é que a exclusão “por princípio” dos bens jurídicos difusos e indeterminados seja compensada por uma aceitação dos bens jurídicos pessoais e indeterminados, e que esta aceitação substitua a comprovação prática da hipótese da idoneidade da pena na tutela destes bens, revelando-se assim em um novo suporte da teoria instrumental do direito penal.

Ressalta o autor, que a utilização do direito penal como “uso alternativo” dos problemas sociais “significará usar o direito como instrumento para uma rigorosa limitação”, o que acaba por resultar, aos dias atuais, uma “violência inútil das penas”. Tal fato implicaria em uma “concessão instrumental do direito penal liberada da ilusão da instrumentalidade da pena”<sup>137</sup>.

Defendendo um direito penal mínimo, a Escola de Frankfurt reconhece, à categoria dogmática de bem jurídico, a função de excluir da normatividade penal todos os fenômenos sociais patológicos incapazes de lesar, ou pôr em perigo, objetos dignos de serem considerados autênticos bens jurídicos. Assim, do direito penal deveriam ver-se excluídos, dentre outros, os crimes econômicos, os crimes tributários, os crimes ambientais<sup>138</sup>. Nesse viés surge o ‘direito de intervenção’, proposto por Hassemer, que vem a fornecer esta tutela e retirá-la do âmbito criminal.

#### 2.2.2.2 Teoria pessoal dualista dos bens jurídicos

Próximo aos pressupostos da Escola de Frankfurt, porém reconhecendo que nem toda a intervenção do direito penal no domínio dos bens coletivos é ilegítima, encontra-se a teoria, também chamada de teoria personalista dos bens jurídicos supra-individuais. José Francisco de Faria Costa<sup>139</sup>, mesmo aceitando a tutela

---

<sup>136</sup> BARATTA, Alessandro. Funções instrumentais e simbólicas do direito penal. lineamentos de uma teoria do bem jurídico. *Revista brasileira de ciências criminais*. ano 2. nº. 5. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 8-9.

<sup>137</sup> *Ibid.*, p. 24.

<sup>138</sup> MARINUCCI e DOLCINI apud SOUZA, 2006, p. 207.

<sup>139</sup> COSTA apud SILVEIRA, 2003, p. 209.

desses interesses pelo direito penal, entende que outras áreas do Direito possam melhor defendê-los, em respeito ao princípio da subsidiariedade.

Seus defensores reconhecem a necessidade de expandir o direito penal face aos problemas da modernidade, porém consideram que a teoria penal do risco (de bens coletivos) não conduz necessariamente ao abandono da teoria do bem jurídico, mas sim, à irrupção de bens jurídicos pessoais e patrimoniais com características novas, que, apesar de difusos e fluidos nos limites, permitem a identificação de um núcleo essencial. Todavia, o reconhecimento de novos bens jurídicos deverá ter, por alicerce, o princípio da proteção subsidiária e a categoria do dano, a justificar a ofensividade típica dos comportamentos geradores de lesões a esses bens<sup>140</sup>.

Neste sentido, ainda que se aceite o fato desses interesses poderem ser protegidos por outros ramos do Direito, não obsta a intenção político-criminal, no sentido de criminalizar tais condutas, ou seja, mesmo reconhecendo que “o Direito Penal não venha a ser a melhor opção de controle social a agressões relativas aos interesses difusos, abrem-se possibilidades para a reprimenda penal”<sup>141</sup>.

Augusto Silva Dias<sup>142</sup> adverte que, para poder haver o dano e a ofensividade relativa a um bem jurídico com dignidade penal e não a mera conduta de funções, torna-se imprescindível que os novos bens jurídicos se mostrem dotados de referencial pessoal, sendo que a ausência deste referencial pessoal, impediria a sua tutela penal, pois se esvaziaria de valor.

### 2.2.2.3 Teoria dos bens jurídicos ‘meios’ ou instrumentais

À essa teoria, os bens jurídicos cujo domínio de eleição se situa no âmbito do direito de mera ordenação-social (coletivos), tendo em conta seu valor instrumental na proteção das condições essenciais da realização humana, assumem relevância penal, constituindo uma técnica de tutela antecipada dos ‘valores-fins’ essenciais à humanidade<sup>143</sup>.

---

<sup>140</sup> SOUZA, 2006, p. 210.

<sup>141</sup> SILVEIRA, 2003, p. 209-210.

<sup>142</sup> SOUZA, op. cit., p. 212.

<sup>143</sup> SILVEIRA, op. cit., p. 64-65.

Para Roxin, as modalidades de perigo abstrato, como exemplos de crimes que tutelam bens jurídicos intermédios espiritualizados, a lesão a tais bens encerra um desvalor próprio, capaz de sustentar um juízo de lesão. A sua proteção adquire um caráter de antecipação da tutela penal daqueles interesses de natureza pessoal, numa relação entre bem jurídico-meio e bem jurídico-fim<sup>144</sup>.

Esse autor assim posiciona-se

Um conceito de bem jurídico semelhante não pode ser limitado, de nenhum modo, a bens jurídicos individuais; ele abrange também bens jurídicos da generalidade. Entretanto, estes somente são legítimos quando servem definitivamente ao cidadão do Estado em particular. Isto é assim quando se trata dos bens jurídicos universais transmitidos e reconhecidos em geral<sup>145</sup>.

Bernd Schünemann<sup>146</sup> propõe que o direito penal funcione como uma espécie de legítima defesa da sociedade, sob a ótica da sobrevivência da humanidade e com caráter preventivo. Defendendo a adoção dos tipos de perigo abstrato, crê num direito penal moderno, que só pode ser defendido por este ramo do direito.

Pierpaolo Cruz Bottini<sup>147</sup>, sustentando que os elementos primordiais para o funcionamento da sociedade são de titularidade de toda a coletividade, e, dessa forma, a preservação da dignidade humana exige a tutela penal de bens coletivos, reflete no sentido de que não são todos os bens coletivos que possuem o *status* de bem jurídico penal, sob o risco de ocorrer a dissolução do conceito de bem jurídico. Este *status* não compreenderia excessiva abstração dos interesses difusos, que impede sua delimitação nítida, e, em conseqüência, “sua utilidade como instrumento de limitação do direito penal” seria questionada no sentido de que o objeto de proteção do direito penal não seria mais bens jurídicos, “mas normas de organização, expectativas de comportamentos, ou proteção de padrões de segurança que evitem perturbações sociais”.

Conclui o autor, que esta desvinculação do direito penal com o conceito de bem jurídico resultaria na utilização deste ramo do ordenamento jurídico como “mero

---

<sup>144</sup> ROXIN apud SOUZA, 2006, p. 216.

<sup>145</sup> ROXIN, 2006, p. 19.

<sup>146</sup> SILVA, 2003, p. 98.

<sup>147</sup> BOTTINI, 2007, p. 181-182.

reforço das normas administrativas sancionadoras”, advertindo que tal fato já acontece na prática político-criminal dos dias atuais<sup>148</sup>.

Longe de integrar um fim em si mesmo, esses valores representam um simples fim-meio, cujo significado se esgota no estabelecimento de uma proteção mediata, ou, preferindo, de uma guarda avançada em relação à defesa de outros bens jurídicos fundamentais. A sua proteção destina-se a valores que servem de instrumento, “circunstância que justifica a sua absorção pelo direito penal e a correspondente qualificação como bens jurídico-criminais”<sup>149</sup>.

#### 2.2.2.4 Teoria dos bens jurídicos coletivos

Essa teoria reconhece, ao lado dos bens jurídicos individuais, a existência de bens jurídicos sociais, trans-individuais, coletivos, capazes de exercer a função de padrão crítico da incriminação. Figueiredo Dias<sup>150</sup> salienta que

[...] enquanto os bens jurídicos do direito penal geral se devem considerar concretização dos valores constitucionais ligados aos direitos, liberdades e garantias fundamentais dos cidadãos, os bens jurídicos do direito penal económico surgem como concretização dos valores ligados aos direitos sociais e à organização económica contidos ou pressupostos na Constituição.

Para esse autor, o reconhecimento da autonomia dos bens jurídicos coletivos, face aos legítimos interesses individuais, foi acentuado pelos problemas que a sociedade moderna coloca ao direito penal, entendendo que uma proteção penal desses bens jurídicos coletivos supõe que o ilícito material desses crimes seja visto como residindo na verificação de condutas que, em si mesmas consideradas ou em associação a condutas ocorridas em quantidade inumerável e com uma frequência devastadora (teoria dos delitos por acumulação), lesam ou põem em sério perigo de

---

<sup>148</sup> BOTTINI, 2007, p.182-185. Para o autor, o direito penal só deve atuar para garantir as condições particulares (vida, integridade física) ou coletivas (meio ambiente, segurança no trânsito), mas sempre relacionadas com o mundo de vida e liberdade de determinação da pessoa.

<sup>149</sup> COSTA apud SOUZA, 2006, p. 217.

<sup>150</sup> DIAS apud SILVA, 2003, p. 100.

lesão aqueles bens jurídicos, o que, para o autor, há de ter conseqüências ao nível da estrutura típica destes delitos<sup>151</sup>.

Adepto da teoria constitucionalista, Figueiredo Dias<sup>152</sup> compreende que os crimes do 'direito penal de justiça'<sup>153</sup> se relacionam com a ordenação jurídico-constitucional relativa aos direitos, liberdades e garantias das pessoas, enquanto que os do 'direito penal secundário'<sup>154</sup> se relacionam com a ordenação jurídico-constitucional relativa aos direitos sociais e à organização econômica<sup>155</sup>. Desta forma, resultaria em duas zonas relativamente autônomas na atividade de tutelar do Estado: uma a proteger a esfera de atuação pessoal do homem<sup>156</sup>, "do homem como este homem"; e outra a proteger a sua esfera de atuação social, "do homem como membro da comunidade".

Hefendehl<sup>157</sup> expõe que um bem jurídico será coletivo ou universal na medida em que ninguém possa ser excluído do seu uso e desde que, o uso de tal bem por alguém, não impeça ou prejudique que outra pessoa dele se beneficie. A segurança coletiva do Estado seria um bem jurídico universal ou coletivo, vez que ninguém pode ser excluído de seu uso, ou ainda, porque o uso desse bem pelo indivíduo A, não prejudica nem impede o seu uso pelo indivíduo B.

Reconhecida a dignidade penal dos bens jurídicos coletivos, Hefendehl procura demonstrar a impossibilidade de proteger estes bens através das estruturas tradicionais do delito: lesão ou perigo concreto e abstrato de lesão, pois estas não poderiam funcionar quando estão em jogo bens jurídicos coletivos<sup>158</sup>.

É nessa teoria que pousaria a idéia dos delitos por acumulação, que se preocupa com a possibilidade de sancionar penalmente uma conduta individual, mesmo que esta, por si só, não se mostre adequada a lesar o bem jurídico, verificando-se forte probabilidade de que a mesma seja, também, realizada por outros sujeitos, o que, no conjunto, corresponderia a uma grave lesão do bem

---

<sup>151</sup> ANDRADE, Manuel da Costa. A nova lei dos crimes contra a economia à luz do conceito de 'bem jurídico'. In: *Direito penal económico e europeu*. textos doutrinários. Coimbra: Coimbra Editora, 1998. p. 400-401.

<sup>152</sup> DIAS, 1999, p. 68.

<sup>153</sup> Também intitulado por este autor por "direito penal clássico" e/ou "direito penal primário", In: *Questões fundamentais do direito penal revisitadas*, 1999. p. 67.

<sup>154</sup> DIAS, op. cit., p. 67-68. Igualmente intitulado por "direito penal administrativo" e/ou "direito penal extravagante".

<sup>155</sup> Ibid. loc. cit. Para o autor, o exemplo por excelência do direito penal secundário seria o direito penal econômico, nas modalidades: da empresa, do Mercado de trabalho, da segurança social [...]

<sup>156</sup> Não necessariamente individual.

<sup>157</sup> SOUZA, 2006, p. 220-221.

<sup>158</sup> Ibid., p. 227.

jurídico. Nos delitos cumulativos estão em causa ações em si mesmas inofensivas, como em exemplos trazidos por Silva Dias<sup>159</sup>: um ato de poluição mínima, de urinar em um rio, de circular de automóvel numa determinada via.... que uma vez praticadas de forma generalizada, podem, numa avaliação realista, produzir um evento danoso como a contaminação das águas do rio, a saturação do ar da via trafegada...

O tipo cumulativo abrange atos concretos que, contemplados em si mesmos, não lesam o bem jurídico, e, por conseguinte, estes delitos de acumulação podem ser qualificados como crimes de perigo abstrato, não se perdendo de vista sua especialidade, residindo na hipótese realista de que, sem a proibição jurídico-penal, tais condutas seriam realizadas em grande número, criando perigo ou lesando o bem jurídico protegido. Seria no âmbito das 'ações em massa' que se inseririam estes delitos, enquanto estrutura adequada a proteger bens jurídicos coletivos que os novos riscos da sociedade tecnológica impõem, sendo, a acumulação, um subtipo de perigo abstrato<sup>160</sup>.

Em oposição à legitimidade dos delitos cumulativos, encontra-se Jesús-María Silva Sánchez, com a explicação de que a figura da acumulação seria, inegavelmente, incompatível com o princípio da ofensividade, uma vez que cada ação singular, considerada em si mesma, é destituída de ofensividade, de dano e, faltando esta dimensão, considera-se que falta a experiência do desrespeito, da negação do reconhecimento recíproco que sustenta o ilícito genuinamente penal<sup>161</sup>.

O autor alerta que só a soma objetiva, com outros contributos singulares, poderia produzir este efeito danoso, porque o delito cumulativo desrespeita igualmente o princípio da proporcionalidade, porquanto a cominação da privação da liberdade, como sanção de uma conduta inócua para um bem jurídico, violaria o princípio da proibição do excesso. Ainda, a figura da acumulação põe em cheque o princípio da culpa, uma vez que nos delitos aditivos, a culpa se funda no pressuposto que outros atuam ou atuarão na mesma direção<sup>162</sup>.

---

<sup>159</sup> DIAS apud SOUZA, 2006, p. 226-227.

<sup>160</sup> ROXIN apud SOUZA, 2006, p. 229-230.

<sup>161</sup> SÁNCHEZ, Jesús-María Silva. *La expansión del derecho penal: aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales*. Madrid: Civitas Ediciones, 1999. p. 110.

<sup>162</sup> Ibid., p. 110 e ss.

### 2.2.2.5 A proposta do abandono do paradigma do bem jurídico – o direito penal do inimigo

Analisando a proposta doutrinária de Günter Stratenwerth (1993), encontra-se o fim do paradigma do bem jurídico face às novas realidades que confrontam o direito penal pós-moderno e a tutela das futuras gerações, cabendo, à ciência penalística, papel fundamental na construção de um novo direito penal, que vise proteger a existência humana dos novos riscos da sociedade contemporânea, abrangendo a tutela dos bens coletivos<sup>163</sup>.

Sustenta o autor que um retorno do direito penal à proteção de interesses individuais seria terrível, pois implicaria renunciar à pena, como sanção mais pesada que o ordenamento conhece, quando estão em jogo interesses vitais, não só dos indivíduos, mas da humanidade inteira. O direito penal, então, revelaria grandes dificuldades em lidar com estes novos bens, o que impõe modificações dogmáticas importantes no domínio da causalidade e do resultado, do dolo e da consciência do ilícito, da autoria e da responsabilidade penal das pessoas coletivas<sup>164</sup>.

O mesmo autor propõe o abandono da idéia do bem jurídico, substituindo-o pela ‘tutela direta de relações ou contextos de vida’. Em seu pensamento, questionar a validade do bem jurídico não corresponde a reconhecer às normas penais, um significado puramente funcional, e sim, representa a renúncia a um ato teórico muito forçado. Esta teoria fora igualmente proposta por Rachel Carson, em 1962<sup>165</sup>.

Segundo Stratenwerth<sup>166</sup>, “uma definição material universal de bem jurídico equivaleria a deixar o círculo quadrado”, definição que é acompanhada por Hirsch<sup>167</sup>, afirmando que “o conceito de bem jurídico não é um princípio idôneo para limitar o Direito Penal”. Em sua teoria, afirma que o limite punitivo encontra-se no princípio constitucional da proporcionalidade, associado ao da subsidiariedade, ou seja, devendo-se utilizar o Direito Penal após a tentativa frustrada de outros ramos do Direito<sup>168</sup>. Tal posicionamento de Stratenwert é acompanhado por Jakobs<sup>169</sup>, para

---

<sup>163</sup> DIAS, 1999, p. 73-74.

<sup>164</sup> Ibid., p. 74-75.

<sup>165</sup> SOUZA, 2006, p. 225.

<sup>166</sup> ROXIN, 2006, p. 14-15.

<sup>167</sup> Ibid., loc. cit.

<sup>168</sup> Ibid., p. 31.

<sup>169</sup> Ibid., p. 14.

quem a função do direito penal é a confirmação da vigência da norma, e não a proteção de bens jurídicos.

Claus Roxin<sup>170</sup>, em crítica ao sustentado por Jakobs, argumenta que um sistema social “não deve ser mantido por ser um valor em si mesmo, mas atendendo aos homens que vivem na sociedade do momento”, pois esse sistema social não teria manutenção por meio de atribuições sem sentido, mas apenas quando da “efetividade real de suas medidas de controle, as quais pertencem a ameaça e a execução da pena”.

Ainda em crítica, Manuel Cancio Meliá<sup>171</sup> argumenta que posições doutrinárias desta conjuntura são tendenciosas ao retorno da criação de um ‘direito penal do inimigo’, onde as normas penais caracterizam-se por três elementos: uma expressiva antecipação da punição, correspondente a um direito penal prospectivo com vista à eliminação de um perigo; uma desproporcionalidade das penas previstas; e a supressão ou diminuição das garantias processuais. Neste tipo de ordenamento expansionista-penalista o indivíduo que, por princípio se afirma adversário às normas jurídicas reconhecidas e vinculantes, deve ser combatido como um inimigo.

Seguindo o sustentado por Jakobs, “o Estado pode proceder de dois modos com os delinqüentes: pode vê-los como pessoas que delinqüem, pessoas que tenham cometido um erro, ou indivíduos que devem ser impedidos de destruir o ordenamento jurídico, mediante coação”<sup>172</sup>. Neste sentido, a função manifesta da pena no direito penal do cidadão é a contradição, e no direito penal do inimigo é a eliminação de um risco, no qual todo delinqüente é um inimigo.

Em Jakobs,

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<sup>173</sup>.

---

<sup>170</sup> ROXIN, 2006, p. 33.

<sup>171</sup> JAKOBS, Günther; MELIÁ, Manuel Cancio. *Direito penal do inimigo – noções e críticas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 45 e ss.

<sup>172</sup> *Ibid.*, p. 42.

<sup>173</sup> *Ibid.*, p. 49.



No proposto por Stratenwerth, ou seja, ignorar toda a construção garantista em prol da defesa dos novos bens e dos novos riscos, seria o mesmo que rasgar o resultado obtido da luta de batalhas seculares dos cidadãos contra os abusos do Estado, que ao longo da história perfizeram-se, lembrando os ensinamentos de Norberto Bobbio, conforme prefaciado na obra de Luigi Ferrajoli<sup>174</sup>

[...] a elaboração de um sistema geral de garantismo ou, se preferir, a construção das vigas-mestras do Estado de direito que tem por fundamento e por escopo a tutela da liberdade do indivíduo contra as várias formas de exercício arbitrário do poder, particularmente odioso no direito penal.

Nesse vértice leciona Zaffaroni<sup>175</sup>, para quem “na medida em que se trata um ser humano como algo meramente perigoso e, por conseguinte, necessitado de pura contenção, dele é retirado ou negado o seu caráter de pessoa, ainda que certos direitos lhe sejam reconhecidos”, sendo considerado ‘ente perigoso’, ‘daninho’. Em resultado, teríamos a distinção entre cidadãos (pessoas) e inimigos (não-pessoas), e estes, privados de certos direitos e garantias individuais, gerando perigosa incompatibilidade com os preceitos do Estado de Direito.

Pensamento similar à teoria do abandono do bem jurídico, foi a propagada por Carl Schmitt, pensador ilustre do nazismo, ao sustentar que uma autoridade política total é indispensável a qualquer sociedade que busque uma harmonia responsável, onde o Estado deve ser capaz de lidar com circunstâncias excepcionais, isto é, crises internas e externas nas lutas políticas entre amigos e inimigos. Para Schmitt, o inimigo (que era o estrangeiro) carecia de direitos em termos absolutos, pois estava fora da comunidade<sup>176</sup>.

Zaffaroni<sup>177</sup> então conclui que o inimigo de hoje é o indivíduo perigoso. Todavia, aduz que deve ser considerado como tal, apenas aquele que, na estrita medida da necessidade lesione bens, registrando que esta ‘necessidade’ deve sofrer limitações, o que perfaz-se de extrema dificuldade, pois esses “limites são estabelecidos por quem exerce o poder”.

Ignorar o conceito e rejeitar a análise do bem jurídico seria perder de vista as idéias iluministas e liberais conquistadas como barreiras aos abusos do Estado, que,

---

<sup>174</sup> BOBBIO, Norberto, em prefácio à obra *Direito e Razão. Teoria do garantismo penal*, de Luigi Ferrajoli, 2006. p. 7.

<sup>175</sup> ZAFFARONI, 2007, p. 18.

<sup>176</sup> *Ibid.*, p. 21-22.

<sup>177</sup> *Ibid.*, p. 24-25.

para Bobbio, frente à grande antítese que domina a história humana entre a liberdade e poder, pela qual nas relações entre indivíduos e entre grupos, quanto maior a liberdade tanto menor o poder e vice-versa, resultando boa e desejável aquela solução que “alarga a esfera de liberdade e restringe aquela do poder, com outras palavras, aquela pela qual o poder deve ser limitado, de modo a permitir a cada um de gozar da máxima liberdade, compatível com a igual liberdade de todos os outros”<sup>178</sup>.

Diante destas argumentações, pensa-se que apoiar o abandono ao bem jurídico seria retornar às idéias do Estado máximo, absoluto, firmado pela violência, com tipos penais totalmente abertos, propensos a ignorar quaisquer formas de direitos garantistas, constitucionais, já conquistados pelas sociedades passadas e hodiernas.

#### 2.2.2.6 A utilização do direito penal como instrumento de tutela de bens coletivos na sociedade atual

Claus Roxin<sup>179</sup> salienta a necessidade do Estado em assegurar o cumprimento das prestações de caráter público, das quais depende o indivíduo, devendo, este Estado dirigente, utilizar-se do direito penal, através do bem jurídico, com o fim de concretizar os mandamentos constitucionais.

A demanda pela expansão do direito penal vem acompanhada de uma contra-argumentação de ordem econômica, que sugere a retração dos âmbitos de abrangência das normas criminais, sob pena de paralisação de todas as atividades produtivas, vendo-se, o legislador ou o juiz, em meio a um conflito que ultrapassa a atividade política criminal<sup>180</sup>.

Segundo Bottini<sup>181</sup>, “o desvalor do resultado é substituído pelo desvalor da ação, o prejuízo concreto é substituído pela probabilidade de afetação de bens e interesses”. Os tipos deixam de cobrir a lesão em sua redação, direcionando seus elementos ao perigo. O tipo fechado, que trazia as condutas ilícitas de forma precisa,

---

<sup>178</sup> BOBBIO, 2006, p. 8.

<sup>179</sup> ROXIN apud RIOS, 1998, p. 40-41.

<sup>180</sup> BOTTINI, 2007, p. 85-86.

<sup>181</sup> Ibid., p. 86; 93-94.

transforma-se num dispositivo penal genérico, remetendo o preenchimento de seu conteúdo a outros contextos de regulamentação mais flexíveis, constatando-se “manifesto abandono do mandato de determinação, concretizado na multiplicação de normas penais com cláusulas genéricas e com elementos típicos indeterminados”.

As teorias de imputação objetiva, que retomam os estudos neokantistas de buscar em critérios valorativos as respostas para os problemas da dogmática penal, apresentam o elemento da criação do risco não permitido, para materializar o injusto penal, alterando todo o sistema já construído<sup>182</sup>.

Esse novo cenário, composto por diversas alterações, tanto legislativas quanto dogmáticas, afeta toda a legislação penal, num direito mais abrangente e menos limitado, menos preso aos princípios que acompanharam sua criação e consolidação em um Estado democrático de Direito, vez que a exclusiva proteção de bens jurídicos, o princípio da taxatividade, da lesividade, da culpabilidade são mitigados em nome de um esforço para corresponder às expectativas sociais de contenção de riscos<sup>183</sup>.

Outra variante levantada por Bottini<sup>184</sup> é o direito penal de precaução, que intenta coibir condutas, cuja periculosidade é meramente indiciária, onde as lesões não se registram evidentes, apenas suspeitas, onde a tutela não se antecipa ao resultado lesivo, mas, em determinados casos, antecipa-se à própria constatação do risco de lesão, colocando a norma penal num campo estranho: a precaução.

Silva Sanches<sup>185</sup> questiona, então, a legitimidade da utilização da norma penal como mero instrumento de reforço das regras administrativas, com o intuito de garantir seus enunciados impositivos, podendo ser verificado em inúmeros tipos penais de perigo abstrato.

Hassemer afirma que o direito administrativo “regulamenta e organiza o funcionamento social e protege as instituições públicas”, através de normas genéricas mais flexíveis que as do ordenamento penal, “devido ao fato de que as sanções impostas não acarretam a violação da dignidade humana”<sup>186</sup>, e este direito tutela a esfera coletiva, sendo desprovido de relação com indivíduos, diverso da norma penal.

---

<sup>182</sup> BOTTINI, 2007, p. 96.

<sup>183</sup> Ibid., p. 97.

<sup>184</sup> Ibid., p. 109.

<sup>185</sup> SÁNCHEZ, 2002, p. 115.

<sup>186</sup> BOTTINI, op. cit., p. 198.

Já a norma penal, cuja finalidade é a proteção de bens jurídicos fundamentais, registra-se diversa da norma administrativa, que regula as relações em determinado âmbito de atuação. Estas disfunções qualitativas são responsáveis pela disfuncionalidade que acarreta a administrativização do direito penal, decorrente da proteção criminal de preceitos administrativos que não visam proteger bens jurídicos legítimos. Como resultado ao fenômeno desta administrativização do direito penal, por vezes, pune-se penalmente comportamentos de mero descumprimento da regra administrativa, afastando-se uma concepção antropológica do bem jurídico penal, legitimando a proteção da vigência do ordenamento despossuído de valores individuais<sup>187</sup>.

Diante disso, não se rejeitam as inovações no âmbito do ordenamento jurídico, porém elas devem ser vistas com cautela, especialmente na esfera criminal, visitando os ensinamentos de Hugo de Brito Machado<sup>188</sup>, que adverte que elas não devem “nos deixar levar pela sedução do novo, e atentos sobretudo para a verificabilidade das novas teses”.

Quanto ao Estado de Direito, Zaffaroni<sup>189</sup> leciona que quando este deixa de ser ideal, “o Estado de polícia avança”, pois, na medida em que o direito penal, “como programador do poder jurídico de contenção do Estado de polícia, deixe de cumprir essa função”, ou seja, na medida que passe a legitimar tratamento diferenciado a cidadãos como se inimigo fossem, passa a ceder suas barreiras, afastando-se de sua função limitadora do poder punitivo estatal, contrariando os ditames do bem jurídico.

Por essas e outras razões, há de se indagar quanto à validade ou invalidade de um direito penal administrativizado, questionando-o num paralelo aos parâmetros constitucionais, à luz da verdadeira função do bem jurídico, refletindo sua aplicação e seus resultados, ponderando-se os valores éticos envolvidos, atentando-se para a consciência de que o ideal repousa na proporcionalidade e no balanceamento dos bens *sub judice*.

---

<sup>187</sup> BOTTINI, 2007, p. 189-199.

<sup>188</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Responsabilidade penal no âmbito das empresas. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 111.

<sup>189</sup> ZAFFARONI, 2007, p. 172.

## 2.3 O BEM JURÍDICO-PENAL TUTELADO NOS ILÍCITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

### 2.3.1 O Bem Jurídico-Penal Tutelado nos Ilícitos Econômicos

“O direito penal econômico tutela a ordem econômica”<sup>190</sup>, e registra uma proteção penal difusa.

Segundo Renato de Mello Jorge Silveira<sup>191</sup>, este ramo do direito penal efetivou-se a partir das mudanças sociais advindas do período pós-guerra e pós- crise de 1929, sendo considerado um “problema jurídico da atualidade”.

Fábio André Guaragni<sup>192</sup>, estudando a história deste segmento do direito repressivo, leciona que a ordem econômica passou a ser objeto de tutela penal na primeira metade do século XX, momento em que o mundo, de forma geral, caracterizava-se por Estados totalitários, onde os governos interferiam em todas as áreas sociais, inclusive nas relações econômicas.

A partir desse período, os governos passaram a utilizar o direito penal voltado a questões de cunho econômico, no auxílio da manutenção do poder, podendo-se estabelecer aqui “o nascedouro do direito penal econômico ‘em sentido estrito’, que consiste, portanto, no ramo do direito penal encarregado da tutela da ordem econômica, assim entendida como intervenção e regulação da economia pelo Estado”<sup>193</sup>.

O direito penal econômico ‘em sentido amplo’ desenvolve-se pelos movimentos de tutela, não mais apenas da intervenção do Estado na economia, em si considerada, mas a estabelecer normas penais que protejam a ordem econômica compreendida como “regulação jurídica da produção, distribuição e consumo de bens e serviços”<sup>194</sup>.

---

<sup>190</sup> GUARAGNI, Fábio André. O novo tratamento dos crimes contra a propriedade intelectual à luz do direito penal econômico (comentários à Lei 10.695, de 01.07.2003). In: GEVAERD, Jair; TONIN, Marta Marília. (Coords.). *Direito empresarial e cidadania: questões contemporâneas*. Curitiba: Juruá, 2006. p. 99-100.

<sup>191</sup> SILVEIRA, 2003, p. 142.

<sup>192</sup> GUARAGNI, loc. cit.

<sup>193</sup> Ibid., loc. cit.

<sup>194</sup> FERNÁNDEZ apud GUARAGNI, loc. cit.

Não há um conceito definido capaz de delimitar os ilícitos pertencentes à esfera desse ramo do direito, pois a legislação brasileira não consolidou todas as matérias nele compreendidas, estando, hoje, alguns inseridos no Código Penal, outros de forma esparsa<sup>195</sup>, tampouco a doutrina firmou-se quanto à identificação do espaço correto do novo ramo<sup>196</sup>.

Miguel Bajo Fernandes<sup>197</sup> leciona que o direito penal econômico integra o direito penal voltado à atividade econômica, sendo ele “o conjunto de normas jurídico-penais que protegem a ordem econômica”, entendido como a regulação jurídica do intervencionismo do Estado na economia.

Há quem sustente que tal ramo do direito, tido como o conjunto normativo que tutela a ordem econômica, não se encontra inteiramente no direito penal, uma vez que grande parcela das faculdades sancionadoras fica em poder da Administração. Todavia, igualmente não é completamente ‘direito penal econômico’ como direito especial, pois não se encontra desvinculado do direito penal<sup>198</sup>.

Quanto à autonomia do direito penal econômico, Manoel Pedro Pimentel<sup>199</sup> leciona que o mesmo não é autônomo, perfazendo-se apenas num ramo do direito penal comum, submisso aos mesmos princípios norteadores. Sustenta não se tratar de um ramo desconexo dos compromissos dogmáticos comuns e próprios do direito penal, tomando emprestada a sanção mais severa, a pena. Para o autor, dar autonomia ao direito penal econômico, seria inserir uma “intolerável arma de opressão estatal, um poderoso instrumento coercitivo capaz de esmagar as maiores conquistas das humanidades, no campo da liberdade”.

Segundo a exegese de Tiedmann, o correto encontra-se em uma posição intermediária, concedendo ao ‘direito penal econômico’ certa liberdade, como uma autonomia funcional, sem a geração de uma autonomia absoluta dos bens jurídicos. A este autor, os bens jurídicos “supraindividuais intermédios” da esfera econômica não podem ser incluídos na categoria dos interesses jurídicos pertencentes ao Estado, nem podem ser identificados com os interesses de um sujeito econômico

---

<sup>195</sup> A exemplo, os ilícitos contra a ordem tributária, regrados pela Lei 8.137/90, cuja disposição legislativa encontra-se fora do Código Penal pátrio, objeto de estudo posterior.

<sup>196</sup> GUARAGNI, 2006, p. 98/99.

<sup>197</sup> BALDAN, 2008, p. 126-127.

<sup>198</sup> Ibid. p. 134.

<sup>199</sup> PIMENTEL, Manoel Pedro. *Direito penal econômico*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 14 e ss.

individualmente considerado, mas sim como bens intermediários, pousando entre as duas esferas<sup>200</sup>.

Zaffaroni e Pierangeli<sup>201</sup> atentam que, além do direito penal econômico fazer parte do direito penal, possui como bem jurídico as relações econômicas reguladas ou controladas pelo Estado, no entanto não se devendo confundi-lo com o direito administrativo.

Jorge de Figueiredo Dias<sup>202</sup>, defendendo a criminalização econômica, sustenta que no crime fiscal ou tributário a matéria proibida assume “relevância sistemática muito maior do que em crimes definitivamente consolidados à escala planetária; e que essa maior relevância não deve ser desatendida ou minimizada” em sede de aplicação do direito. Deste modo, o bem jurídico não deixa de ser o fundamento e o padrão-crítico do ilícito, servindo às mesmas funções dos bem jurídicos do direito penal de justiça.

Fábio André Guaragni<sup>203</sup> afirma:

[...] seja na concepção estrita, seja no sentido amplo – o direito penal econômico sempre tutela o bem jurídico supraindividual da ordem econômica. [...] A concepção mais tradicional, entendendo o direito penal econômico como tutor da intervenção estatal da economia, mostra-se critério mais seguro no sentido de delinear os limites deste campo peculiar do direito penal, sem as incertezas que a concepção ampla gera.

Defende o autor, a eleição de um conceito amplo deste ramo do direito baseado nas necessidades político-criminais, melhor atendendo, assim, as exigências sociais, caracterizadas pelo modelo neoliberal de economia globalizada, que impõe a continuidade da pobreza às classes menos favorecidas<sup>204</sup>.

Para Carlos Martínez-Buján Pérez<sup>205</sup>, na esfera dos delitos sócio-econômicos o bem jurídico protegido poderá ser um bem de natureza individual ou de natureza supraindividual, e, considerando-o nesta última categoria, pode tratar-se de um bem jurídico social geral, ou de um bem jurídico difuso. Tais possibilidades derivam do

---

<sup>200</sup> PÉREZ, 1998, p. 100-101.

<sup>201</sup> ZAFFARONI; PIERANGELI, 2006, p. 132.

<sup>202</sup> DIAS, 1999, p. 69.

<sup>203</sup> GUARAGNI, 2006, p. 101.

<sup>204</sup> Ibid., p. 102.

<sup>205</sup> PÉREZ, op. cit., p. 95.

fato de que os delitos econômicos compõem uma dupla categoria de proteção, a mediata e a imediatamente tutelados.

Luiz Regis Prado<sup>206</sup> argumenta que a idéia do bem jurídico penal, “como entidade dotada de substância real e peculiar”, enquanto “objeto cultural é e existe; ao passo que a função, como objeto ideal objetivo, não é e não existe”. Neste sentido, aduz

[...] que não se pode acolher a tese de que a pura e simples função tributária (de arrecadação, por exemplo) seja o bem jurídico protegido no Direito Penal Tributário, por sua incapacidade de cumprir a função de garantia que se atribui ao bem jurídico, ou, de outra forma, “em sua capacidade de pôr em perigo dita função de garantia”, o que pode levar ao esvaziamento do sentido real da proteção jurídica, e converter os tipos penais em pura infração de dever.

Ângelo Roberto Ilha da Silva<sup>207</sup> salienta que a ordem econômica merece tutela penal pelo fato deste bem estar inserido na Constituição, e que, globalmente falando, verifica-se que no XIII Congresso Internacional de Direito Penal, realizado no Cairo, em 1984, chegou-se à conclusão de que o emprego de tipos delitivos de perigo abstrato seria meio válido na luta contra a delinqüência econômica e empresarial, desde que a proibição se refira a bens jurídicos claramente determinados.

Para o autor, é equivocado o entendimento segundo o qual os delitos de perigo abstrato não respeitariam o princípio da lesividade/ofensividade. Sustenta que estes são observados sempre que o tipo penal tiver por finalidade proteger bens jurídicos, sendo que alguns, por suas características, só podem ser eficazmente tutelados de forma antecipada, mediante tipos de perigo abstrato, citando, como exemplo, o meio ambiente, a ordem econômica, a fé pública e a saúde pública<sup>208</sup>.

René Ariel Dotti<sup>209</sup> adverte que a ordem econômica e financeira, segundo o modelo constitucional que abre suas portas para o ingresso do direito penal de direção, deve respeitar o princípio de intervenção mínima, que visa restringir a incidência de normas incriminadoras aos casos de ofensa aos bens jurídicos

---

<sup>206</sup> PRADO, 2006, p. 252.

<sup>207</sup> SILVA, 2003, p. 100-102.

<sup>208</sup> Ibid., p. 101.

<sup>209</sup> DOTTI, René Ariel. *Direito penal dos negócios*. São Paulo: Associação dos Advogados de São Paulo, 1989. p. 21.



fundamentais, “reservando-se para os demais ramos do ordenamento jurídico a vasta gama de ilícitos de menor expressão lesiva”.

Na Constituição pátria de 1988, segundo atenta Gonçalo Farias de Oliveira Jr.<sup>210</sup>, inserido encontra-se, pelo art. 173, § 4º<sup>211</sup>, o dever de “reprimir penalmente o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”, onde a incriminação funciona como meio de satisfação dos interesses da ordem jurídica da economia, buscando, no direito penal, a garantia de boas relações econômicas.

Segundo Manoel Pedro Pimentel<sup>212</sup>, inserido no direito penal econômico, o direito penal tributário busca tutelar não apenas o crédito tributário, como também a realização da política financeira informada pelo bem comum, e é esta fatia do direito penal econômico que se passa a analisar.

### 2.3.2. O Bem Jurídico-Penal Tutelado nos Ilícitos Tributários

A Carta de 1988 reservou ao Estado a atribuição dos encargos sociais, paralelamente à função de preservar a liberdade individual<sup>213</sup>, surgindo os aspectos: o negativo (impedir a violação de direitos e garantias fundamentais), e o positivo (concorrer para a consecução do Estado democrático)<sup>214</sup>.

Ao mesmo passo que a Carta Política atual, leciona Luiz Antonio Câmara<sup>215</sup>, que o legislador infraconstitucional também redirecionou sua atuação na busca de abranger, dentre os bens jurídicos tutelados, aqueles voltados contra os economicamente privilegiados, inclusive com a utilização do direito penal nas mais variadas esferas sociais.

<sup>210</sup> OLIVEIRA JUNIOR, 2009, p. 120-121.

<sup>211</sup> “A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”.

<sup>212</sup> PIMENTEL, 1984, p. 122.

<sup>213</sup> BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília: Gráfica do Senado Federal, 2005. Art. 1º, III, IV ...; art. 3º...

<sup>214</sup> SALOMÃO, 2001, p. 99 e ss.

<sup>215</sup> CÂMARA, Luiz Antonio. Reflexões acerca das medidas cautelares pessoais nos crimes contra o sistema financeiro nacional. In: GEVAERD, Jair; TONIN, Marta Marília. (Coords.). *Direito empresarial e cidadania: questões contemporâneas*. Curitiba: Juruá, 2006. p. 235.

É neste modelo constitucional de Estado, que deve ser compreendida a atividade tributária, a ser considerada meio de obtenção de receitas, devendo-se ponderar entre a necessidade de arrecadação, os direitos individuais e o modelo constitucional econômico, a fim de concretizar um equilíbrio entre o tributo exigido e a penalização aos evasores fiscais<sup>216</sup>.

O sistema tributário é constituído pelo conjunto de tributos vigentes em um país, em determinada época, estabelecidos conforme a competência dos entes federativos, e pelas regras jurídicas que os disciplinam. As características do sistema tributário são estruturadas segundo vários aspectos, como o sistema financeiro, a estrutura social, a finalidade fiscal e econômica da tributação<sup>217</sup>.

Assim, implica afirmar que o tributo possui não apenas a função de meio de obtenção das receitas para que o Estado possa suprir as despesas que lhe são peculiares, mas as funções de influir positivamente na redistribuição das riquezas entre classes sociais, entre regiões, e o de influir como instrumento de realização da política econômica voltada para o desenvolvimento da nação<sup>218</sup>.

Claus Roxin<sup>219</sup>, reconhecendo legítima a proteção de bens jurídicos universais, frisa que os impostos, apesar de freqüentemente detestados pelos cidadãos, “não busca o enriquecimento do Estado, mas o benefício do particular que está sujeito às contribuições do Estado que estão financiadas precisamente através dos gravames”, sendo expressão de um Estado de Direito liberal.

Como dito, as funções atribuídas ao tributo registram sua característica coletiva quanto ao bem jurídico tutelado, na medida em que não se referem aos indivíduos de forma singular, mas sim, à toda a sociedade.

Heloisa Estellita<sup>220</sup> leciona no sentido de que “não se pode identificar o ‘patrimônio público’ como bem jurídico tutelável no seio do atual sistema constitucional tributário”, pois este não é formado apenas pela receita tributária, mas sim de várias receitas, podendo apenas, a Fazenda Pública ser colocada como sujeito passivo do delito.

Para a autora, é a ‘arrecadação tributária’, entendida como “instrumento de formação de receita pública e de consecução e implemento das metas

---

<sup>216</sup> SALOMÃO, 2001, p. 101.

<sup>217</sup> KERN, Alexandre. *O controle penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 42.

<sup>218</sup> SALOMÃO, op. cit., p. 102.

<sup>219</sup> ROXIN, 2006, p. 19.

<sup>220</sup> SALOMÃO, op. cit., p. 184-186.

socioeconômicas definidas na Constituição”, por meio da arrecadação dos tributos, que representa um valor supra-individual, com relevância constitucional e indiretamente destinado à pessoa humana. Só a ‘arrecadação tributária’, no sentido aqui exposto, é capaz de exercer as funções econômicas do Estado de Direito, democrático e social, além de exercer as funções de limite ao *ius puniendi* e de instrumento crítico do direito positivo<sup>221</sup>.

Conclui, ainda, a mesma autora, que se deve estabelecer hierarquia entre o bem jurídico da arrecadação tributária e o bem jurídico da liberdade individual. O primeiro estaria fundamentado no respeito ao direito de propriedade elevado à categoria de direito fundamental, e pressuposto essencial à atividade econômica e à consecução dos objetivos primordiais da sociedade, caracterizando um bem jurídico coletivo que goza de *status* de primariedade. E, aceitando-o como tal, resultando em homogeneidade hierárquica entre os dois bens envolvidos na tutela penal tributária, sendo dois bens primários, um individual (a liberdade) e um coletivo (a arrecadação tributária)<sup>222</sup>.

José Casalta Nabais<sup>223</sup> atenta para o fato de que o sistema fiscal foi colocado pelo Estado a serviço do cumprimento do Estado social, resultando, cada dia maior a intervenção estatal na economia, principalmente quanto à cobrança dos impostos, e, conseqüentemente, sua criminalização.

Rodrigo Sánchez Rios<sup>224</sup> sustenta que a “dimensão que efetivamente têm os ‘tributos’ no Estado social de Direito” é a causa justificadora da criminalização do crime fiscal, não apenas a alegação abstrata do “interesse público” como bem jurídico.

Héctor Villegas<sup>225</sup>, na década de setenta do século passado, já apostava na autonomia de um direito penal tributário em virtude da natureza penal das infrações fiscais, mesmo quando colocadas em um sistema distinto, reconhecendo que ditas infrações são regidas por princípios peculiares derivados da essência penal e do âmbito tributário.

---

<sup>221</sup> SALOMÃO, 2001, p. 188.

<sup>222</sup> Ibid., p. 200.

<sup>223</sup> NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2008. 2 v. p. 78-79.

<sup>224</sup> RIOS, 1998, p. 34-35.

<sup>225</sup> VILLEGAS, Héctor. *Direito penal tributário*. Tradução: Elisabeth Nazar Carrazza e outros. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 29 e ss.

Sainz de Bujanda<sup>226</sup> defende a idéia de unidade do direito penal, reconhecendo que o direito penal tributário é, tão somente, parte do direito penal, onde aquele se encontra fora do âmbito do direito tributário, convertendo-se em objeto de seção independente, sistematicamente encaixada no direito penal, ainda que a matéria sobre a qual versa esteja relacionada com o sistema tributário e seus efeitos<sup>227</sup>.

Para Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas<sup>228</sup>, “a função básica da sanção tributária é apenas a de tutelar o direito do Estado de receber os tributos e impor os deveres instrumentais”, onde o tributo cumpre uma função ético-social que deve ser protegida pelo direito penal. Sustenta que a norma penal tributária consiste na tutela de bem ou interesse que o legislador, axiologicamente, tornou juridicamente relevante, tipificando a conduta que julgou ofensiva.

Se considerarmos que o bem jurídico tutelado nos crimes fiscais possui caráter funcional, ou seja, a ‘função tributária’, ou ‘o correto funcionamento do sistema fiscal’, pode-se aduzir que uma única conduta isoladamente considerada, não acarreta lesão a este bem jurídico, onde esta ofensa ocorreria apenas quando da acumulação de atos fraudatórios ao Fisco.

Em nota sobre o assunto, Suzana Aires de Souza<sup>229</sup> salienta que, sob uma concepção patrimonial, é insuficiente o grau de lesividade da conduta individual da fraude fiscal perante a grandeza do bem jurídico patrimônio público, onde “um acto fraudulento do contribuinte mostra-se quase insignificante perante a magnitude do património estatal”.

Diante da diversidade conceitual quanto ao bem jurídico tributário suscitadas, importante analisar agora as teorias doutrinárias voltadas à utilização do direito penal no âmbito fiscal, a fim de identificar em qual delas pousou o legislador brasileiro, quando da elaboração normativa, para, em seguida, avaliar seus elementos e pressupostos.

---

<sup>226</sup> BUJANDA apud RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Direito penal tributário: questões relevantes*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 29.

<sup>227</sup> Nesse mesmo sentido, Nuno Sá Gomes e Ives Gandra da Silva Martins.

<sup>228</sup> RIBAS, 2004, p. 17-18; 71.

<sup>229</sup> SOUZA, 2006, p. 300/301.

### 2.3.3 Teorias Relativas à Utilização do Direito Penal na Esfera Tributária

#### 2.3.3.1 Teoria administrativista

Esta concepção defende que as infrações fiscais são fundamentalmente infrações administrativas, onde o ilícito fiscal se refere à violação de normas instrumentais de caráter administrativo, não registrando ofensa de bens jurídicos fundamentais. Entende que “as infrações fiscais ao atingirem os direitos do Estado, não têm nada de semelhante com as infrações comuns que atingem os bens dos indivíduos, pois neste último caso, a infração é imoral e a punição assenta na culpa”, e nas infrações fiscais são, apenas, infrações de ordem, que colocam barreiras à aplicação da lei fiscal<sup>230</sup>.

Seus defensores<sup>231</sup> sustentam que as conseqüências do ilícito fiscal pousaria em penas exclusivamente pecuniárias, devendo ser absolutamente excluídas as penas privativas de liberdade<sup>232 233</sup>.

#### 2.3.3.2 Teoria penalista

Segundo esta teoria<sup>234</sup> a infração fiscal não é, qualitativamente, diversa da infração penal, primeiro porque com a evolução do direito tributário, a ser responsável pelos deveres sociais, o imposto é um bem jurídico fundamental; segundo, porque alguns dos atos puníveis no direito penal comum abrangem condutas com igual desvalor das violadas nas normas tributárias a exemplo do crime de falsificação de documentos<sup>235</sup>.

Alguns doutrinadores desta corrente defendem, inclusive, que as infrações fiscais deveriam pertencer ao direito penal comum, a constituir o direito penal

---

<sup>230</sup> Nuno de Sá Gomes apud SOUZA, 2006, p. 244.

<sup>231</sup> Cardoso da Costa e Martins Eusébio na doutrina portuguesa.

<sup>232</sup> SOUZA, loc. cit.

<sup>233</sup> Observe-se a semelhança da presente teoria com as argumentações de Winfried Hassemer.

<sup>234</sup> Entre seus defensores, Eliana Gervão e Eduardo Correia.

<sup>235</sup> SOUZA, op. cit., p. 245.

tributário, um capítulo especial do direito penal<sup>236</sup>. Dentre seus defensores, Eliana Gervão<sup>237</sup> sublinha não haver “diferença ontológica entre o ilícito administrativo e o ilícito criminal”, todavia, reconhece que o legislador não pode olvidar que o direito penal firma-se apenas como *ultima ratio*, só podendo atuar, quando outros meios de tutela jurídica se mostrarem ineficazes.

### 2.3.3.3 Teoria dualista

Para seus defensores, a violação das leis fiscais pode revestir natureza penal em algumas situações e, em outras, natureza administrativa. Quanto as primeiras, por exemplo, a conduta pode constituir em fraude, falsificação, abuso de confiança, dentre outros, ou seja, de natureza tipicamente criminal<sup>238</sup>. Quanto às de natureza administrativa, explica-se em virtude de haver infrações que, apesar de violarem interesses essenciais da vida em sociedade com relevância ética, não adentram à esfera da dignidade penal, situando-se no âmbito da ilicitude administrativa<sup>239</sup>.

Quer parecer que é nessa concepção que pousa a legislação tributária brasileira, pois prevê sanções de natureza criminal, exigindo-se o dolo da conduta, e sanções apenas administrativas, quando da culpa da conduta, argumentações que poderão ser verificadas a seguir.

### 2.3.4 A Legislação Penal-Tributária Brasileira e as Opiniões Doutrinárias

Estruturado em capítulo constitucional intitulado “Do Sistema Tributário Nacional” (arts. 145 a 162), o sistema tributário encontra limites ao poder de tributar, sujeitando-se aos princípios da legalidade tributária<sup>240</sup>, da isonomia tributária<sup>241</sup>, da

---

<sup>236</sup> MALINVERNI, HENSEL, JARACH e BIELSA.

<sup>237</sup> GERVÃO, Eliana. *Revisão do sistema jurídico relativo à infração fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 1999. 2 v. p. 90 e ss.

<sup>238</sup> MARTÍNEZ e SOUZA.

<sup>239</sup> SOUZA, 2006, p. 246.

<sup>240</sup> BRASIL. Constituição (1988). Art. 150, I.

<sup>241</sup> Ibid., art. 150, II.

irretroatividade<sup>242</sup>, da anterioridade tributária<sup>243</sup>, da imunidade<sup>244</sup> e da proibição do confisco<sup>245</sup>, além de outros mediatamente regulados no ordenamento jurídico pátrio<sup>246</sup>.

Os ilícitos penais tributários estão reconhecidos no direito pátrio pela Lei 8.137<sup>247</sup> de 27 de dezembro de 1990, foco principal do presente estudo, dentre outras leis<sup>248</sup>, classificando-se na categoria da criminalidade econômica, uma vez que as condutas ali tipificadas lesam a ordem tributária, um dos subsistemas da ordem econômica brasileira em sentido amplo<sup>249</sup>.

As figuras delitivas normativizadas pela Lei 8.137/90, remontam à noção de falsidade, pois os tipos arrolados referem-se à “declaração falsa”, “elementos inexatos”, “alteração de faturas ou documentos”, etc., que costumam compor os elementos conceituais dos crimes de falsidade<sup>250</sup>.

Analisando-se, então, o bem jurídico tutelado nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, *in verbis*:

Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

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

III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

<sup>242</sup> BRASIL. Constituição (1988)., Art. 150, III.

<sup>243</sup> Ibid., Art. 150, III, *b*.

<sup>244</sup> Ibid., Art. 150, VI.

<sup>245</sup> Ibid., Art. 150, IV.

<sup>246</sup> KERN, 2002, p. 44.

<sup>247</sup> Esta Lei reescreveu a lista dos ilícitos antes designada de “sonegação fiscal” pela Lei 4.729/65.

<sup>248</sup> Outras Leis igualmente trazem outras figuras delitivas penais da ordem tributária, tais como: Lei 8.212/91, que dispõe sobre o plano de custeio da seguridade social, arrolando extensa lista de crimes, vários enquadráveis como crimes contra a ordem tributária; Lei 8.313/91, que estatui regra especial para os crimes de redução de tributo decorrentes da aplicação de incentivos destinados ao Programa Nacional de Apoio à Cultura – PRONAC; Lei 8.866/94, que caracterizou como depositário infiel quem não repassa à Fazenda Pública o valor de imposto, taxa ou contribuição, que, na forma da lei, tenha retido ou recebido de terceiro, inclusive com pena de prisão civil; Lei 9.983/2000, que inseriu à Parte Especial do Código Penal os tipos penais de “apropriação indébita previdenciária (art. 168-A), “inserção de dados falsos em sistemas de informações” (art. 313-A), “modificação ou alteração não autorizada de sistema de informações” (art. 313-B), “sonegação de contribuições previdenciárias” (art. 337-A); etc.

<sup>249</sup> KERN, op. cit., p. 45.

<sup>250</sup> Ibid., p. 47.

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, caracteriza a infração no inciso V.

Extrai-se da descrição legislativa a necessidade de comprovação da ocorrência de supressão ou redução do tributo, configurando, conforme entendimento majoritário da doutrina<sup>251</sup>, delito material, exigindo a necessidade de atuação do agente com conhecimento e vontade de suprimir ou reduzir o tributo, ou seja, o elemento subjetivo do tipo<sup>252</sup>.

Segundo Alexandre Kern<sup>253</sup>, o bem jurídico tutelado é a arrecadação fazendária de qualquer um dos entes políticos, e esta criminalização objetiva evitar que a Fazenda Pública seja fraudada no que respeita os valores (dos tributos) a que tem direito de receber. A norma visa a preservar a correção e a lisura das operações que configuram fatos geradores dos tributos, ao contrário do que ocorre nas hipóteses de falsidade incriminadas na lei comum, que tutela a fé pública.

Continuando a análise dos tipos tributários, ora proposta, temos no art. 2º da citada Lei, o seguinte:

Art. 2º. Constitui crime de 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 contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição 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;

<sup>251</sup> RIOS, Rodrigo Sánchez. Relevantes aspectos do tipo subjetivo no delito tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares. (Coords.) *Direito penal tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 385. KERN, 2002, p. 51. Mesmo pensamento de RIBAS, 2004. p. 87, e de PALHARES, 2004. p. 150.

<sup>252</sup> *Ibid.*, p.386.

<sup>253</sup> KERN, 2002, p. 53-56.



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.

Para parte da doutrina trata-se de delitos formais<sup>254</sup>, pois não se exige a ocorrência do resultado para a consumação do crime. Quanto ao bem juridicamente protegido, Alexandre Kern<sup>255</sup> sustenta que, nos incisos I e II, é a arrecadação de tributos. Igualmente quanto ao art. 1º; nos incisos III e IV, as normas tutelam a correta utilização dos incentivos fiscais, e o inciso V, é o correto emprego da informática, evitando-se a utilização maliciosa de programas de processamento de dados.

Saliente-se que a doutrina mundial registra inúmeras possibilidades quanto ao bem jurídico tutelado pelas leis penal-tributárias, tais como: Fazenda Pública ou ente tributante; patrimônio, erário público ou patrimônio fiscal; fé pública; poder tributário; função tributária no Estado de Direito; princípio da justiça distributiva fiscal; verdade fiscal; e, a ordem tributária, conforme tutelado pela Lei 8.137/90<sup>256</sup>.

A doutrina recomenda não confundir bem jurídico tutelado com a *ratio* da norma incriminadora, de forma que a correta delimitação do bem é essencial à verificação dos limites da tutela penal<sup>257</sup>. Se assim não o for, ocorrerá a desvalorização do bem jurídico, a ponto de identificá-lo com a *ratio* da tutela, implicando a aceitação de uma concepção meramente metodológica de bem jurídico, favorecendo a proliferação de objetos de tutela fictícios, esvaziando sua função de limite ao poder penal estatal.

Procedendo desta forma, corre-se o risco de se ampliar a *fattispecie* legal, deixando uma carta branca aos órgãos jurisdicionais, a proceder à incriminação segundo critérios pessoais<sup>258</sup>.

Com pensamento similar, Elio Lo Monte<sup>259</sup> registra algumas situações, tais como: uma coisa é a falta do pagamento do imposto, outra é a declaração e o que se informa nesta declaração. Trata-se de dois momentos diferentes, que podem,

---

<sup>254</sup> JANCZESKI, Célio Armando. Crimes fiscais: tipo e elementos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares. (Coords.) São Paulo: MP Editora, 2005. p. 84; RIBAS, 2004; KERN, 2002; PALHARES, 2004.

<sup>255</sup> KERN, op. cit., p. 61-66.

<sup>256</sup> PALHARES, op. cit., p. 145.

<sup>257</sup> SALOMÃO, 2001, p. 205 e ss, dentre outros juristas, como Ayala Gomes, Elio Lo Monte...

<sup>258</sup> Ibid., p. 206.

<sup>259</sup> MONTE, 2006, p. 184-185.

inclusive, não coincidir, pois, apesar da declaração fraudulenta, o contribuinte sempre pode pagar o imposto devido. Diante disso, o sistema fiscal deve ser analisado em duas fases individuais, e, a cada uma, atribuir uma função particular e um diferente bem jurídico a salvaguardar.

No pensar do autor,

quando se considera, por exemplo, que o objeto do delito tributário está representado pelo funcionamento correto do sistema fiscal, ou bem pelo direito à imposição tributária, ou ainda pela denominada transparência fiscal, se corre o risco de aceitar uma concepção meramente metodológica do bem jurídico<sup>260</sup>.

Analisando a estrutura constitucional italiana, o autor adverte para a seguinte situação: há abertura de fundar a validade da proteção de fatos de relevância social e penal, aplicável no setor tributário na Constituição, pois, no momento em que se incrimina comportamentos contra os bens 'a transparência fiscal' ou 'o direito estatal à imposição de tributos', é o interesse público que se manifesta na cobrança dos tributos, devendo-se entender corretamente como a *ratio* de tutela, "pois expressa um complexo de valores que circula no interior da Constituição, assumindo especial significância, mas, apesar disso, não pode surgir como legítima tutela penal"<sup>261</sup>.

A doutrina alemã tem que o ilícito fiscal é um delito de perigo concreto, pois o resultado típico, ou seja, o imposto reduzido, não pressupõe a concreta lesão da pretensão fiscal, ou ainda, a diminuição do ingresso tributário. Assim se considerando, o bem jurídico tutelado, na Alemanha, é o interesse do Estado no ingresso dos tributos<sup>262</sup>.

Neste sentido, Carlos Martínez-Buján Pérez<sup>263</sup> sustenta que a adoção do patrimônio como bem jurídico tutelado no ilícito tributário é o mesmo bem protegido nos delitos contra o patrimônio, com a diferença de que aquele delito surge, simplesmente, com a colocação em perigo do patrimônio do Estado.

Assim, caso se identifique que a lei tributária está a tutelar o interesse público como objeto de tutela, surgirão inúmeros outros setores, "com o risco de homologar

---

<sup>260</sup> MONTE, 2006, p. 184-185. Tradução da autora. No original: "Cuando se sostiene, por ejemplo, que el objeto del delito tributario está representado por el funcionamiento correcto del sistema fiscal, o bien por el derecho a la imposición tributaria, o aun por la denominada transparencia fiscal, se corre el riesgo de aceptar una concepción meramente metodológica del bien jurídico".

<sup>261</sup> Ibid., 200-201. Tradução da autora.

<sup>262</sup> RIOS, 1998, p. 43-44.

<sup>263</sup> PÉREZ apud RIOS, 1998, p. 44.

figuras jurídicas em realidade muito diferentes entre si, com o notável resultado de um contexto de perda de eficiência na tutela e nas garantias individuais”<sup>264</sup>.

Para Lo Monte, o interesse público na cobrança dos impostos acaba por estabelecer o recurso a uma sanção restritiva de liberdade autônoma, devendo se admitir uma ‘objetividade jurídica’, no dever de lealdade e obediência ao Estado, ou no prestígio das instituições, ou, ainda, no interesse público na manutenção da ordem pública ideal. E assim, “apesar de legítimas e relevantes, não são bens jurídicos, mas metáforas conceituais; pois nesses casos, o direito penal não tutela vítimas, mas funções”<sup>265</sup>.

Considerando as razões dogmáticas a embasar a criminalização fiscal, deve-se pensar no fato de que o aumento metódico acaba por proliferar os objetos de tutela fictícios, findando por aprovar “injustificadas eleições de criminalizações hipertróficas”, onde “o bem jurídico se reduz a simples método de construção ou interpretação das normas, desprovido da peculiar função de limite do poder punitivo estatal”<sup>266</sup>.

Explica Lo Monte que caso se identifique o bem jurídico como uma entidade interna à norma constitucional, desprovida de substrato de conteúdo, a infração se concretizará com a simples violação da obrigação imposta pela lei. Conclui que, nesse sentido, bem jurídico é tudo o que o legislador tutela através da ameaça de coação jurídica, e assim comenta:

Desde um ponto de vista político-criminal, a punibilidade de comportamentos que se substanciam em simples transgressores do ditado normativo sem ofensa alguma ao bem jurídico – a isso se chega com a utilização do conceito de *ratio* como objeto de tutela – parece inepta para fundar a função de limite ao poder estatal que, como já visto, deriva da lei fundamental<sup>267</sup>.

Procedendo desta maneira, corre-se o risco da ocorrência de uma expansão da figura jurídico-legal, distanciando-a do “princípio da determinação-taxativa e da necessária ofensividade do delito”. Lo monte salienta que outra consequência da

---

<sup>264</sup> MONTE, 2006, p. 201.

<sup>265</sup> Ibid., p. 201-202. Tradução da autora.

<sup>266</sup> Ibid., p. 203. Tradução da autora.

<sup>267</sup> MONTE, op. cit., p. 204. Tradução da autora. No original: “Desde un punto de vista político-criminal, la punibilidad de comportamientos que se sustancian en simples transgresiones del dictado normativo sin ofensa alguna del bien jurídico – a ello se llega con la utilización del concepto de *ratio* como objeto de tutela – parece inepta para fundar la función de límite al poder estatal que, como ja hemos visto, deriva de la ley fundamental”.

criminalização tributária seria uma crise de legalidade que reconduz a diversas interpretações dos órgãos judiciais, nascendo uma repressão disseminada, onde cada órgão decide se pode proceder à criminalização tributária segundo conceitos inteiramente pessoais<sup>268</sup>. Em suas palavras:

[...] a justificação do crime fiscal encontra-se no fato de que a conduta delituosa, além de causar um prejuízo imediato à integridade patrimonial do Erário Público (lesando a função pública da arrecadação), acaba por atingir o valor constitucional da solidariedade de todos os cidadãos na contribuição da manutenção dos gastos públicos. Este bem jurídico, “representado” nas funções que o tributo deve exercer de acordo com os dispositivos constitucionais, justifica amplamente sua incriminação<sup>269</sup>.

Na doutrina brasileira, Luiz Regis Prado<sup>270</sup> relata que a norma penal deve, tão somente, proteger bens jurídicos e não meras funções, motivos ou razões de tutela, devendo-se desprezar a idéia de que o direito penal tutele-as, posto que estaríamos diante de uma conversão, onde o ilícito penal passaria a registrar um delito de desobediência.

Registra o autor que esta distinção não é tarefa fácil, principalmente em certos setores, como o econômico, o fiscal, o ambiental, posto que o objeto de proteção, encontra-se envolto em um complexo sistema. Quanto à arrecadação tributária, comenta que

[...] não se pode acolher a tese de que a pura e simples função tributária (de arrecadação, por exemplo) seja o bem jurídico protegido no Direito Penal Tributário, por sua incapacidade de cumprir a função de garantia que se atribui ao bem jurídico, ou, de outra forma, em sua capacidade de pôr em perigo dita função de garantia, o que pode levar ao esvaziamento do sentido real da proteção jurídica, e converter os tipos penais em pura infração de dever<sup>271</sup>.

Mesmo Sánchez Rios<sup>272</sup>, que se posiciona favorável à criminalização de certos bens jurídicos coletivos, admite que a legitimação incriminadora do Estado também tutela prestações públicas previstas constitucionalmente, tornando-se, desta

---

<sup>268</sup> MONTE, 2006, p. 204-205.

<sup>269</sup> Ibid., loc. cit. Tradução livre da autora.

<sup>270</sup> PRADO, 2006, p. 250-251.

<sup>271</sup> Ibid., p. 251-252. Frisa, o autor, que o bem jurídico-penal, enquanto objeto cultural, é e existe, enquanto que a função, como objeto ideal objetivo, não é e não existe.

<sup>272</sup> RIOS, 1998, p. 41.

forma, lícito punir a conduta que o impeça de exercer o cumprimento dessas funções, onde “o Direito penal passa, pois a tutelar ‘funções’<sup>273</sup>, reforçando penalmente valores coletivos”.

Todavia, o autor propõe ressalvas quanto a aceitar como bem jurídico uma função, pois “a realização típica do delito fiscal não coloca em perigo as funções do tributo”, uma vez que, “se a lesão do bem jurídico é um elemento do tipo de injusto – e, portanto deveria ser abarcada pelo dolo do autor - compreender-se-á porque o referido bem jurídico (a ‘função tributária’) não possa ser aceito como interesse tutelado”. Assim, resulta suficiente que o autor da conduta tenha o conhecimento da causação de prejuízo patrimonial estatal<sup>274</sup>.

Em se elegendo, como bem jurídico do ilícito tributário o patrimônio, Elio Lo Monte<sup>275</sup> indica relacionar-se com a pessoa do titular, onde o patrimônio deve ser visto “em função do desenvolvimento da personalidade na sociedade civil”, cuja proteção assume relevância social e normativa: a uma porque os objetos que possuem valor econômico são atribuídos a um sujeito, a outra pelo fato de que a disponibilidade desses bens assegura ao sujeito margem de desenvolvimento de sua personalidade<sup>276</sup>.

Para o autor, o patrimônio encontra-se em condições de satisfazer não apenas as necessidades humanas, mas também, as espirituais da pessoa. Os tributos, neste sentido, asseguram o ingresso de verbas aos cofres públicos, misturando-se à massa de bens do Estado, “destinados a ser consumidos nos serviços públicos ou conservar-se como bens patrimoniais necessários ou úteis aos serviços públicos”. Lo Monte afirma que este ingresso tributário passa a ter como finalidade a manutenção do Estado social de Direito, possibilitando a plena realização do princípio de solidariedade, acolhido na Carta Constitucional<sup>277</sup>.

Todavia, Lo Monte<sup>278</sup> acredita que o sistema penal ideal é aquele onde o direito penal só é utilizado quando não houver mais alternativas eficientes, e, dentro dessas alternativas, encontra-se a reparação do dano, de forma a devolver o *status quo* anterior à ofensa do bem jurídico atingido. Conclui que, alternativamente às penas privativas de liberdade, poderiam ser aplicadas penas pecuniárias

---

<sup>273</sup> O autor citando Sergio Moccia.

<sup>274</sup> RIOS, 1998, p. 48. Para o autor, o aspecto patrimonial deve sobressair ao funcional.

<sup>275</sup> MONTE, 2006, p. 207 e ss.

<sup>276</sup> Tradução da autora.

<sup>277</sup> MONTE, op. cit., p. 208-209.

<sup>278</sup> Ibid., 209-210; 256 e ss.

administrativas, até confiscatórias, ou, ainda, limitar as atividades comerciais do estabelecimento, revogar licenças ou concessões, utilizando-se da ‘utilidade econômica’ dos indivíduos ou das corporações.

Ante as penas extra-prisionais, sugeridas pelo autor, ter-se-ia meio menos gravoso ao cidadão, pois resultaria em atenuante quanto aos efeitos estigmatizantes das penas criminais, e, ainda

[...] a via administrativa permite comprimir ao mínimo os custos até reduzi-los por completo, convertendo-os diretamente em valores econômicos para o Estado nas hipóteses em que alguns modelos – pense-se na pena pecuniária ou na confiscação – fazem que a sanção seja em si mesma economicamente vantajosa<sup>279</sup>.

Quanto à simbologia das normas penais, Hassemer sustenta que a necessidade de tranquilizar a sociedade e demonstrar um “Estado eficaz e interventor”, é incompatível com a ordem constitucional, pois afasta os parâmetros da natureza real dos conflitos e dos problemas justificadores da criação dos tipos penais, pois a norma penal não visa proteger símbolos, e sim, lesão ou perigo de lesão concretos<sup>280</sup>.

Quanto ao valor devido do tributo, Rodrigo Sánchez Rios<sup>281</sup> salienta a importância de se observar o limite quantitativo inserido no ordenamento jurídico, uma vez que o prejuízo é exigência do tipo penal, que, em tese, se consuma no momento em que se ilude o pagamento do tributo devido.

Considerando o tratamento legal brasileiro dispensado aos ilícitos penais-tributários, a impressão que se tem é que o bem jurídico tutelado restringe-se apenas ao crédito tributário, haja vista a inclusão da causa extintiva da punibilidade pelo pagamento do tributo (e suspensiva pelo parcelamento)<sup>282</sup>. Doutrinadores como Manuel Pedro Pimentel, Heleno Cláudio Fragoso e Dílio Procópio de Alvarenga, argumentam que o interesse mediatamente tutelado – o crédito tributário – foi

---

<sup>279</sup> MONTE, 2006. p. 257-259. Tradução da autora. No original: “[...] la vía administrativa permite comprimir al mínimo los costos hasta reducirlos por completo, convirtiéndolos directamente en ganancias económicas para el Estado en las hipótesis en que algunos modelos – piénsese en la pena pecuniaria o en la confiscación hacen que la sanción sea en sí misma económicamente ventajosa”.

<sup>280</sup> BOTTINI, 2007, p. 190.

<sup>281</sup> RIOS, 1998, p. 51 e ss.

<sup>282</sup> Inserida pela Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995, art. 34.

privilegiado em detrimento do imediatamente tutelado – a fé e a administração públicas<sup>283</sup>.

Neste sentido, a incoerência do legislador ao beneficiar, com esta causa de extinção de punibilidade àquele que lesiona o patrimônio público, objeto de tutela da Lei 8.137/90, deixando de estendê-lo em relação àquele que ofende o patrimônio comum<sup>284</sup>, fortalece o pensamento de que tais crimes encontram-se sujeitos a injunções político-econômicas<sup>285</sup>, registrando que o interesse tutelado se apresenta como a função arrecadatária do Estado, justificado pelo privilégio do pagamento do tributo.

Ao criminoso tributário abre-se, no direito penal, uma brecha pelo pagamento, confirmando, desta forma, o interesse arrecadador do Estado, em conformidade com os ensinamentos de Rodrigo Sánchez Rios<sup>286</sup>, para quem “no sistema legal brasileiro, prevalecem os fundamentos de natureza político-fiscal: arrecadação por meio da instrumentalização do sistema penal. E isto não é nenhuma novidade”.

A princípio, a conduta ilícita de sonegação fiscal provocaria uma perturbação na ordem jurídico-penal, motivo pelo qual merecedora de uma reprimenda penal. Todavia, na inadimplência fiscal e da forma como a atual legislação se encontra, o interesse atingido é a arrecadação, vez que utiliza-se do temor infligido pela cominação de uma sanção penal. A manutenção da regra vigente descaracteriza a *ratio legis*, estabelecendo uma antinomia entre si mesma e o bem jurídico por ela tutelado, que, na atual conjuntura, reduz-se apenas à arrecadação de tributos e contribuições<sup>287</sup>.

Hugo de Brito Machado<sup>288</sup> registra que o bem tutelado encontra-se “nas funções que o tributo deva exercer de acordo com os dispositivos constitucionais”, ou seja, existindo uma ordem tributária com a inegável função de garantir a existência do Estado, é esse o bem jurídico protegido, e, jamais, o interesse na arrecadação do tributo, pois este interesse da Fazenda Pública é um interesse público secundário, enquanto que “a ordem tributária, como objeto de interesse público primário”, encontra-se legitimada a respaldar esta proteção.

---

<sup>283</sup> PALHARES, 2004, p. 147.

<sup>284</sup> Artigos 155 a 180 do Código Penal pátrio.

<sup>285</sup> PALHARES, op. cit., p. 149.

<sup>286</sup> RÍOS, Rodrigo Sánchez. *Das causas de extinção da punibilidade nos delitos econômicos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 156.

<sup>287</sup> PALHARES, op. cit., p. 149.

<sup>288</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008. p. 22-23.

Argumenta o autor que eventual erro cometido na interpretação da lei tributária não lesiona o bem jurídico protegido, uma vez que o contribuinte possui a liberdade de interpretar a lei<sup>289</sup>, e, não tendo o dolo, não há que se falar em crime fiscal.

Registre-se ainda, quanto aos fins preventivos dos delitos tributários, a posição de Renato de Mello Jorge Silveira<sup>290</sup>, argumentando que os delitos tributários cumprem uma “função preventiva evidente”, principalmente quanto aos grandes defraudadores, que podem quantificar as sanções administrativas para eventual pagamento, quando de uma inspeção fiscal. Em contrapartida, aos pequenos defraudadores, uma sanção administrativa pode registrar-se efetiva, tendo por consideração seu potencial monetário.

O autor salienta, como resultado, duas conseqüências: uma é a que, nos delitos econômicos, o direito penal cumpre uma função preventiva quando a sanção não se limita à multa; outra que, nos delitos em que haja duplicidade sancionatória administrativa e penal, registra-se importante reservar a intervenção penal às condutas especialmente graves, e tão-somente a estas, deixando-se de fora as demais<sup>291</sup>.

Outro ponto merecedor de nota pauta-se na criminalização, segundo o art. 1º da Lei 8.137/90, da falta de pagamento das ‘obrigações tributárias acessórias’, que não é o tributo em si, mas sim instrumentos destinados a permitir a fiscalização e cumprimento das obrigações tributárias<sup>292</sup>.

Sabedores de que o objeto de criminalização não deve constituir apenas uma violação de valores de mera ordenação social, subordinados à política estatal<sup>293</sup>, tem-se que as obrigações tributárias acessórias não possuem relevância constitucional a autorizar a tutela penal, uma vez que elas não formam um bem jurídico supra-individual essencial, a ponto de legitimar a tutela penal, em conformidade com a exegese de Heloísa Estellita<sup>294</sup>.

Exemplo desta obrigação acessória, seria a seguinte hipótese: deixar, o contribuinte, quando da emissão da nota fiscal, consignar a forma de pagamento (à vista/a prazo) de maneira verídica. Tal conduta é irrelevante para o pagamento da

---

<sup>289</sup> MACHADO, 2008, p. 23-24.

<sup>290</sup> SILVEIRA, 2003, p. 146.

<sup>291</sup> Ibid., loc. cit.,

<sup>292</sup> SALOMÃO, 2001, p. 193.

<sup>293</sup> DIAS, 1999, p. 76.

<sup>294</sup> SALOMÃO, op. cit., p. 195.



obrigação principal geradora do tributo, não havendo perigo sequer indireto ao bem jurídico da arrecadação tributária, de maneira a sustentar que o descumprimento da obrigação acessória é irrelevante à tutela penal<sup>295</sup>, e, desta forma, ilegítima.

No concernente ao parágrafo único do art. 1º, a conduta é de mero descumprimento de obrigação acessória, e, conforme visto, não possuem relevância constitucional que autoriza a tutela penal, pois “toda norma incriminadora na base da qual não seja susceptível de se divisar um bem jurídico-penal claramente definido é ‘nula’, por ‘materialmente inconstitucional’”, devendo ser declarada pelos Tribunais competentes<sup>296 297</sup>.

Para Alexandre Kern<sup>298</sup>, o bem jurídico protegido no Parágrafo único, é a tutela da preservação da dignidade da Administração e a proteção do exercício da fiscalização tributária e da atividade estatal de arrecadação de tributos, todavia não é o identificado por Heloisa Estellita, que clareia, ainda, outro fator motivador da inconstitucionalidade deste Parágrafo único, tratando-se de que, a conduta descrita no tipo não conduz, nem ao menos perigo indireto ao bem jurídico protegido<sup>299</sup>.

Tal tipificação transgredir o princípio da proporcionalidade, trazendo um tipo especial de desobediência, com pena de reclusão de dois a cinco anos, ao passo que o delito (de desobediência) na forma comum, comina pena de quinze dias a seis meses de detenção, resultando em uma contradição inexplicável<sup>300</sup>.

Considerando-se que o bem jurídico tutelado é o ‘dever de lealdade e transparência do contribuinte em relação ao Fisco’, o que condiz com a obrigação acessória, uma vez que a conduta é, também, a de omitir ou prestar falsamente declarações ou informações devidas ao órgão estatal, configurando espécie de modalidade especial de falsidade ideológica<sup>301</sup>, o foco da ilicitude pauta-se no desvalor da conduta, consumando o crime independente do resultado, que seria o prejuízo ao patrimônio público. Conclui-se, então, que se trata de descumprimento

---

<sup>295</sup> SALOMÃO, 2001, p. 202. Exemplo trazido pela autora.

<sup>296</sup> Ibid., p. 209.

<sup>297</sup> Este objeto será pauta de análise no capítulo final desta pesquisa.

<sup>298</sup> KERN, 2002, p. 59.

<sup>299</sup> SALOMÃO, op. cit., p. 210.

<sup>300</sup> TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael Braude. *Estado, economia e direito penal: o Direito Penal tributário no liberalismo, no ‘Welfare State’ e no neoliberalismo*. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes. (Coords.) *Direito penal tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 35.

<sup>301</sup> Segundo TÓRTIMA, José Carlos. O objeto de tutela jurídica nos crimes fiscais. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita. (Coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 142.

de uma obrigação acessória, e, nestes termos, segundo José Carlos Tórtima<sup>302</sup>, nem sempre poderá ser exigido, pois estes ‘deveres de informação’ sofrem limitações oriundas dos princípios constitucionais e internacionais que garantem o direito ao silêncio, ou seja, “de não estarem os indivíduos obrigados a revelar aquilo que concorra à auto-incriminação”.

Assim se considerando, tem-se a seguinte situação: se o contribuinte realiza informações falsas, sonega elementos, violando o bem jurídico ‘dever de informar’ o Fisco<sup>303</sup>, constituindo o ilícito penal. Todavia parece, a Tórtima e a nós, que o contribuinte estaria desobrigado de cumprir tal conduta, de forma a não colaborar à própria incriminação, respaldado no direito constitucional aduzido pelo art. 5º, inciso LXIII<sup>304</sup>.

Ao se considerar que o bem jurídico tutelado é a ‘verdade fiscal’, concebido com base na violação dos deveres de colaboração do contribuinte para com o Fisco, igualmente estar-se-ia diante da idéia de delito concebido, apenas, como infração de um dever ou regra de conduta. Para tanto, isentos de constatação empírica de resultado danoso, o que, segundo Tórtima<sup>305</sup>, “enseja inevitável comparação com a doutrina jurídico-penal do nacional-socialismo, cujos vigorosos ataques ao conceito racional do bem jurídico são por demais conhecidos”.

Na legislação lusitana, os tipos penais são construídos a partir da visão de crimes formais e de perigo, com antecipação da intervenção preventiva e repressiva do direito penal para um momento anterior ao da ocorrência do dano patrimonial, ou seja, sendo apenas necessária a comprovação da intenção de se gerar um dano ao patrimônio do Fisco. Diante deste contexto, depara-se com crimes de ‘resultado cortado’, onde o resultado lesivo não integra o tipo<sup>306</sup>.

Nesta exata concepção encontra-se o art. 2º, inciso I<sup>307</sup>, que não exige resultado, inclusive nada mais representando senão a “tentativa do crime previsto no

---

<sup>302</sup> TÓRTIMA, 2001, loc. cit.

<sup>303</sup> Segundo a Escola de Kiel, para qual o crime seria a transgressão de deveres, cf citado por TÓRTIMA, 2001, p. 143.

<sup>304</sup> Ibid., loc. cit.

<sup>305</sup> Ibid., p. 145.

<sup>306</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa. O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português. In: *Direito penal económico e europeu: textos doutrinários*. Coimbra: Coimbra Editora, 1999. 2 v. p. 422.

<sup>307</sup> Relembrando: “Art. 2º. Constitui crime da mesma natureza: I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre renda, bens, ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo”.

inciso I do art. 1º<sup>308</sup>, devendo o julgador optar por escolher a norma do art. 2º, que é especial, devendo desprezar a norma geral, consubstanciada no art. 1º<sup>309</sup>.

Diante da antecipação das barreiras de punição, Zaffaroni<sup>310</sup> argumenta resultar no avanço do poder punitivo contra o direito penal de garantias, gerando desproporção das conseqüências jurídicas, ou seja, a legalização de “penas como medidas de contenção sem proporção com a lesão realmente inferida”, caracterizando um forte movimento ao direito penal de autor, onde se pode distinguir o ‘debilitamento’ das garantias penais através do cancelamento da exigência da lesividade pela multiplicação de tipos de ‘perigo sem perigo’, dentre outros pontos.

Salienta o autor que a previsão de penas, como mera contenção de um ente perigoso viola o art. 1º da Declaração Universal dos Direitos Humanos<sup>311</sup>, pois o Estado priva o ‘perigoso’ de sua cidadania de forma oculta, não sendo possível que este tratamento diferenciado, maléfico, possa ser aplicado sem afetar o caráter de ‘pessoa’ do indivíduo, fato que é “absolutamente incompatível com as puras contenções que só são admissíveis quando passageiras ou diante de condutas lesivas”, uma vez que a priorização do valor segurança, tido como a certeza da conduta futura de alguém, resultaria na “despersonalização de toda a sociedade”<sup>312</sup>.

Mais uma incongruência da tutela penal registrada na Lei 8.137/90 encontra-se no art. 2º, inciso V<sup>313</sup>, que trata da utilização de programa de processamento de dados a permitir que o sujeito passivo possua informação diversa da fornecida à Fazenda Pública, tratando-se, com certa dúvida, em hipótese de perigo indireto ao bem jurídico da arrecadação tributária, devendo, portanto, a reprimenda para tal conduta, restringir-se às sanções administrativas, resultando que, a pena cominada no tipo legal, é desproporcional ao perigo causado<sup>314</sup>.

---

<sup>308</sup> Relembrando: “Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”.

<sup>309</sup> TÓRTIMA, 2001, p. 147.

<sup>310</sup> ZAFFARONI, 2007, p. 14.

<sup>311</sup> “Todas as pessoas nascem livres e iguais em dignidade e direitos. São dotadas de razão e consciência e devem agir em relação umas às outras com espírito de fraternidade”.

<sup>312</sup> ZAFFARONI, op. cit., p. 18 e ss.

<sup>313</sup> “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”.

<sup>314</sup> SALOMÃO, 2001, p. 212.

Saliente-se que, quanto à conduta de divulgar tais programas, segundo Heloisa Estellita<sup>315</sup>, não registra ofensa alguma ao bem juridicamente tutelado, sendo a norma incriminadora de todo inadmissível e inconstitucional.

Diante destas premissas, sustentam Davi Tangerino e Rafael Braude Canterji<sup>316</sup> a desconfiguração de um bem jurídico em seus contornos garantistas, “para um etéreo, intangível (a ordem tributária), em cujo nome desfigura-se o Direito penal a serviço de interesses estatais outros”, onde o lema do Estado é ‘arrecadar’, devendo-se, então, acrescer-se, às funções da pena, uma nova: “a finalidade arrecadatória”.

Pelo analisado tem-se que, mais do que nunca, deve-se refletir acerca da utilização abusiva do direito penal, notadamente na ordem tributária, a não permitir que se transforme em instrumento de arrecadação fiscal, evitando que se abra espaço a um novo direito penal do terror, onde a pena criminal caracterizaria fins meramente intimidatórios<sup>317</sup>, acobertando, desta forma, o fracasso do atual sistema fiscal.

Ao encontro deste pensamento, conclui-se com Eduardo Sanz de Oliveira e Silva<sup>318</sup>, que igualmente opõe-se ao expansionismo desenfreado registrado com o advento das sociedades modernas, notadamente com a necessidade de proteção dos bens jurídicos coletivos, que acabam por antecipar a atuação penal no máximo, “acarretando o esvaziamento do conteúdo material e ético legitimador do princípio dos bens jurídicos”. Esta situação não pode passar a olhos despercebidos pelos defensores das garantias e princípios norteadores de um Estado que se vislumbre candidato a ‘democrático de Direito’.

---

<sup>315</sup> SALOMÃO, 2001, p.212

<sup>316</sup> TANGERINO; CANTERJI, 2007, p. 43.

<sup>317</sup> JANCZESKI, 2005, p. 69.

<sup>318</sup> SILVA, 2005, p. 268-269.

### 3 REFLEXÃO ACERCA DOS CRIMES FISCAIS NO BRASIL

“Não há crime sem conduta, não há conduta penalmente relevante sem ofensa e um bem jurídico; não há ofensa penalmente punível senão quando for intolerável; porém, em razão da intervenção mínima do direito penal, nem toda a ofensa intolerável deve constituir delito, porque pode haver outros meios mais idôneos para sua proteção”<sup>319</sup>.

#### 3.1 O PRÉVIO EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA COMO CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE DA AÇÃO PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Conforme já mencionado, alguns crimes tributários são de natureza material (tais como os legislados pelo art. 1º da Lei 8.137/90), devendo-se, portanto, restar comprovado o resultado para materializar-se a conduta típica.

Desta forma, pode-se afirmar que a ‘redução ou supressão de tributos’ depende de uma norma jurídica, individual e concreta, que descreva a ocorrência da redução ou supressão do tributo devido, formalizando, assim, a relação jurídica tributária<sup>320</sup>. Imprescindível que além da supressão ou da redução de valor a ser pago, resulte comprovado o dolo e a prática de alguma das condutas descritas no tipo legal, para que reste configurado o crime fiscal<sup>321</sup>.

Portanto, em razão da exigência de prova da supressão ou redução do tributo devido, ou seja, do crime de resultado, a conclusão da esfera administrativa influenciará diretamente a decisão do juízo penal, conforme leciona Rodrigo Sánchez Rios<sup>322</sup>, para quem

[...] parece grande a dificuldade de sobrevir um decreto condenatório ao réu quando, em grau de recurso, a administração decide que nada há que se pagar na hipótese de uma denúncia com imputação de omissão ou redução de tributo.

---

<sup>319</sup> GOMES, Luiz Flávio. *Princípio da ofensividade no direito penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 41.

<sup>320</sup> PISCITELLI, Tathiane dos Santos. A decisão administrativa tributária final como condição para a incidência da norma que relata o crime contra a ordem tributária. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes. (Coords.). *Direito penal tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 64.

<sup>321</sup> RIOS, 1998, p. 72.

<sup>322</sup> *Ibid.*, p. 72-73.

Além da possibilidade de ocorrer decisão administrativa ou judicial cível, favorável ao contribuinte, impondo-se sua absolvição na esfera criminal, Sanchez Rios levanta a possível situação de injustiça para o caso da decisão penal condenatória definitiva sobrevier antes do trânsito em julgado administrativo ou cível. Esta, em sendo favorável, só restará o caminho da revisão criminal, o que pode tornar-se de todo injusto, registrando, desta forma, “a necessidade de procurar maiores subsídios fora de nossa realidade normativa”<sup>323</sup>.

Segundo Tathiane dos Santos Piscitelli<sup>324</sup>, o simples fato do contribuinte omitir informações à autoridade administrativa não resulta, automaticamente, em crime, havendo a necessidade de esta omissão ser “descoberta pela Administração, formalizada em linguagem competente e, assim, estruturada relação jurídica na qual o agente figure como sujeito passivo obrigado a adimplir o tributo” sonogado. Para a autora, sem esta formalização individual e concreta voltada àquele sujeito, não é possível afirmar a existência de crime tributário.

Para Piscitelli, é o lançamento tributário<sup>325</sup> que constitui a relação jurídica tributária, e é ele o ato administrativo que declara a ocorrência do fato jurídico tributário, constituindo, a relação jurídica tributária. Assim, este lançamento somente é introduzido no ordenamento jurídico, “após o procedimento administrativo de apuração do fato jurídico tributário”, concluindo que não há tributo devido sem o lançamento, e este só existe após o término do procedimento administrativo de fiscalização<sup>326</sup>.

Ricardo Aziz Cretton<sup>327</sup> assinala que o procedimento administrativo “é instrumento de controle e limitação do exercício das competências atribuídas ao Fisco, que se afiguram potencialmente danosas e lesivas aos interesses privados e cuja concentração pode propiciar excessos e abusos”. Para o autor, o Estado é cercado de inúmeras garantias e privilégios, e a ele é concedida a competência de

---

<sup>323</sup> RIOS, 1998, p. 73-74.

<sup>324</sup> PISCITELLI, 2007, p. 93-94.

<sup>325</sup> Disciplinado pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, que aduz: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito e, sendo caso, propor aplicação da penalidade cabível”.

<sup>326</sup> PISCITELLI, op. cit., p. 73-74.

<sup>327</sup> CRETTON, Ricardo Aziz. *Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001. p. 138.

auto-constituir seu próprio título executivo, onde o processo administrativo fiscal se equivaleria ao processo de conhecimento.

Cretton aduz que o CTN assegura a existência de recurso administrativo com efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário, inclusive prescrevendo que a inserção em dívida ativa só pode dar-se após a decisão final proferida<sup>328</sup>, o que demonstra a desproporcionalidade quando da ocorrência de uma denúncia criminal tributária prematura, resultando no ferimento de diversos postulados legais.

Registre-se que, mesmo após o lançamento tributário, ou seja, após a conclusão do procedimento fiscalizatório, ao sujeito passivo vislumbra-se a prerrogativa de defesa em ato administrativo, ou mesmo intentar ação judicial que busque anular os efeitos da relação jurídica então constituída com o lançamento, inclusive requerendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário enquanto perdurar a ação judicial.

Dentro desse contexto, o Supremo Tribunal Federal manifestou-se, através do julgamento do *Habeas Corpus* n. 81.611, decidindo, por maioria, o trancamento da ação penal proposta contra acusado pela prática do delito previsto no art. 1º da Lei 8.137/90 em virtude da pendência de decisão na esfera administrativa quando do início da ação penal. Destacam Fabio Goldschmidt e Felipe Oliveira<sup>329</sup>, que este requisito possui sentido como condição objetiva de punibilidade, sem a qual o crime não se configura. Assim, não havendo prova do ilícito criminal, ausente a condição para o exercício da ação penal.

A partir de tal decisão, efetivou-se a necessidade da constituição definitiva do crédito tributário como condição de procedibilidade à propositura da ação penal-tributária. Tal posicionamento apresenta dois resultados, um de natureza concreta e outro abstrato, baseado na queda do princípio da absoluta independência das esferas<sup>330</sup>.

---

<sup>328</sup> CRETTON, 2001, p. 140-141.

<sup>329</sup> GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; OLIVEIRA, Felipe Cardoso Moreira. Procedimento administrativo tributário e ação penal, vínculos necessários: a desconstrução do mito da independência das esferas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares. (Coords). *Direito penal tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 119.

<sup>330</sup> *Ibid.*, loc. cit.

Realizando análise desta condição, relembramos o art. 83 da Lei 9.430/96<sup>331</sup>, do qual extraem-se duas interpretações na doutrina: a primeira defendia que o dispositivo estabelecia uma relação de interdependência entre as instâncias<sup>332</sup>, e outra que repudiava tal posição, mantendo a convicção de “que nada obsta a iniciativa própria do Ministério Público, na medida em que as esferas tributária e penal são independentes, podendo o MP instaurar a ação penal independentemente da representação fiscal”, confirmando a independência das instâncias de forma a não limitar o oferecimento da denúncia dos crimes fiscais ao término do processo administrativo correspondente<sup>333</sup>.

Quanto à primeira concepção, segundo Gomes e Bianchini<sup>334</sup>, nasceram duas interpretações: a que trata de “condição objetiva de punibilidade” e a que representa “condição de procedibilidade por faltar justa causa para a ação penal”.

Segundo os autores em destaque, caso se entenda ser o caso de questão prejudicial (art. 93 do CPP<sup>335</sup>), tem-se a suspensão do processo e a prescrição igualmente estaria suspensa por força do art. 116 do CP<sup>336 337</sup>.

Versando sobre a constitucionalidade de lei especial, tem-se o julgamento da ADIN nº 1.571, proposta pelo Procurador-Geral da República, que atacava o art. 83 da Lei 9.430/96<sup>338</sup>, sustentando ser o referido artigo inconstitucional e, em sede de

---

<sup>331</sup> “Art. 83 – A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27.12.1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente”.

<sup>332</sup> GOMES, Luiz Flávio, BIANCHINI, Alice. Prévio exaurimento da via administrativa e crimes tributários. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT’ANNA, Carlos Soares. (Coords). *Direito penal tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 264.

<sup>333</sup> MUSSOLINI JUNIOR, Luiz Fernando. Processo administrativo x processo penal: autonomia ou dependência? In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT’ANNA, Carlos Soares. (Coords). *Direito penal tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 241/242.

<sup>334</sup> GOMES; BIANCHINI, op. cit., p. 265.

<sup>335</sup> “Art. 93 - Se o reconhecimento da existência da infração penal depender de decisão sobre questão diversa da prevista no artigo anterior, da competência do juízo cível, e se neste houver sido proposta ação para resolvê-la, o juiz criminal poderá, desde que essa questão seja de difícil solução e não verse sobre direito cuja prova a lei civil limite, suspender o curso do processo, após a inquirição das testemunhas e realização das outras provas de natureza urgente.”

<sup>336</sup> “Art. 116 - Antes de passar em julgado a sentença final, a prescrição não corre: I - enquanto não resolvida, em outro processo, questão de que dependa o reconhecimento da existência do crime; II - enquanto o agente cumpre pena no estrangeiro”.

<sup>337</sup> GOMES; BIANCHINI, op. cit., p. 265.

<sup>338</sup> “Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente”.



liminar, postulou a suspensão da norma. Todavia, a Corte Suprema, por maioria<sup>339</sup>, decidiu que o referido dispositivo não estabelecera condição de procedibilidade ao oferecimento da denúncia, não estando o Ministério Público impedido de propor a ação penal antes do procedimento administrativo, em reafirmação da independência das esferas penal e administrativa<sup>340</sup>.

Ressalta-se que, quando desta decisão, argumentou o Ministro Neri da Silveira que o Ministério Público poderia utilizar, para embasar a denúncia, os instrumentos de atuação do Fisco, de forma a preparar a ação penal, independente da conclusão do processo administrativo ou do montante devido<sup>341</sup>.

Segundo o Ministro Marco Aurélio<sup>342</sup>, em menção ao HC 81.611, a conclusão do processo administrativo como condição ao encaminhamento da representação fiscal

viabiliza [...] o exercício amplo do direito de defesa na fase administrativa, evitando-se açodamentos por parte do fisco e até mesmo, na hipótese de sonegação fiscal, pendente recurso administrativo com efeito suspensivo, e não se tendo, portanto, a exigibilidade do valor apontado, venha-se a caminhar, mesmo assim, de forma paradoxal, para a notícia do que seria o crime de sonegação.

Para o Ministro, a independência das esferas civil, penal e administrativa continua a existir, todavia a ordem jurídica é única, e esta independência deve ser constituída a partir de uma interpretação sistemática das normas que compõem o ordenamento jurídico como um todo<sup>343</sup>.

Luiz Flávio Gomes e Alice Bianchini<sup>344</sup> reconhecem o acerto no julgamento do HC 81.611, porém discordam do seu fundamento, defendendo que “sem a decisão final do processo administrativo, falta um dos elementos típicos do delito, qual seja tributo devido e exigível”, não afetando, portanto, o entendimento decidido da ADIn 1.571, permanecendo, o Ministério Público, com total autonomia para propor a ação penal, desde que a constituição do débito ou de seu montante não recaia sobre objeto de discussão na instância administrativa.

---

<sup>339</sup> Relator: Ministro Nery da Silveira, acompanhado pelos Ministros Maurício Corrêa, Celso de Mello e Sepúlvera Pertence. Votos vencidos dos Ministros Marco Aurélio e Carlos Veloso.

<sup>340</sup> GOLDSCHMIDT; OLIVEIRA, 2005, p. 120.

<sup>341</sup> PALHARES, 2004, p. 29-30.

<sup>342</sup> Voto no *Habeas Corpus* 84.105.

<sup>343</sup> Voto no *Habeas Corpus* 84.105.

<sup>344</sup> GOMES; BIANCHINI, 2005, p. 285-286.

Segundo Fabio Brun e Felipe Cardoso Moreira<sup>345</sup>, a ação penal proposta sem a conclusão do processo administrativo nos crimes referentes ao art. 1º da Lei 8.137/90 “constitui hipótese clara de carência de ação por ausência de interesse de agir”, uma vez que não se verifica a aplicabilidade da pretensão no caso concreto, sendo, esta ausência da definitiva decisão administrativa, causa impeditiva da evocação da prestação jurisdicional.

Para os autores, enquanto não ficar definido o *quantum* do tributo devido, por meio da conclusão do procedimento administrativo, não se verifica “situação antijurídica”, e sem esta, não há fato típico<sup>346</sup>.

Nossas Cortes assim se manifestaram:

HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º DA LEI Nº 8.137/90. DENÚNCIA RECEBIDA SEM O EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVO. INEXISTÊNCIA DE LANÇAMENTO DEFINITIVO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. CONDIÇÃO OBJETIVA DE PUNIBILIDADE INEXISTENTE EM RELAÇÃO AO ALUDIDO DELITO. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL QUE SE IMPÕE. ORDEM CONHECIDA E CONCEDIDA.  
 "Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo". (STF- Tribunal Pleno, HC 81.611/DF)<sup>347</sup>

Para Cinthia Menescal Palhares<sup>348</sup>, o dispositivo teve por finalidade criar uma regra dirigida especialmente à Administração fiscal, de caráter administrativo, e não uma condição de procedibilidade, pois, se assim fosse, transformaria a ação penal dos crimes contra a ordem tributária em ação penal pública condicionada à representação. Para a autora, o motivo para esta espera pousaria no fato de que a existência ou não do débito tributário não poderá ser proferida pelo juízo criminal, onde o procedimento administrativo fiscal é antecedente lógico da ação penal, pois a consumação do crime só pode ser percebida e constatada pelo órgão competente, que é o próprio Fisco. Salienda ainda, que a decisão administrativa funcionaria como uma espécie de ‘corpo de delito’, devendo ser tratada como questão prejudicial.

<sup>345</sup> GOLDSCHMIDT; OLIVEIRA, 2005, p. 126-127.

<sup>346</sup> Ibid., p. 127.

<sup>347</sup> Tribunal de Justiça PR, *Habeas Corpus* n. 402.614-0. Origem: Comarca de Arapongas. Órgão Julgador: Segunda Câmara Criminal. DJ 19 de abril de 2007.

<sup>348</sup> PALHARES, 2004, p. 33 e ss.

Quanto ao bem juridicamente tutelado, Fábio e Felipe afirmam que enquanto não restar comprovado o resultado lesivo, não há de se falar em tipicidade da conduta, não sendo possível atribuir ao acusado qualquer lesão ao bem jurídico protegido pelo art. 1º da Lei 8.137/90, seja ele a incolumidade da ordem tributária ou a própria arrecadação<sup>349</sup>, sem que haja o trânsito em julgado administrativo, que oferecerá, de maneira definitiva, a procedência do crédito tributário e o valor devido. Conforme já mencionado, sem lesão ao bem jurídico, não deve se cogitar a presença de fato típico penal<sup>350</sup>.

Sanchés Rios, analisando a doutrina procedimentalista italiana tem-se que, em conformidade com o adotado pela Suprema Corte, igualmente coloca o contencioso administrativo incluído no processo de constituição do crédito tributário<sup>351</sup>. O ordenamento jurídico espanhol, no mesmo sentido, posiciona-se acerca da prejudicialidade da ação penal antes do término do processo administrativo<sup>352</sup>.

Segundo posicionamento trazido pelo autor, ao concluir que o ideal seria aguardar a decisão final judicial transitada em julgado, tendo-se assim, sido exercidos todos os direitos de defesa do contribuinte. Todavia, salienta o autor, que caso assim se procedesse, geraria impunidade face à prescrição, portanto devendo ser descartada<sup>353</sup>.

Salienta o autor citado, ainda, situação que justificaria a denúncia penal antes da conclusão do procedimento administrativo: no caso de se configurar dificuldade, pelo Fisco, de identificar o sujeito passivo quando da existência de diversas empresas comerciais constituídas em nome de terceiros (muitas vezes sem o conhecimento destes), ou, ainda, quando da continuidade das condutas delituosas. Nestes casos, o esgotamento administrativo não condiz com a urgência em se fazer cessar tais fraudes, resultando o descabimento da espera<sup>354</sup>.

Já Hugo de Brito Machado<sup>355</sup> sustenta que, como nenhuma lesão ou ameaça a direito pode ser excluída da apreciação do Judiciário, o correto seria o aguardo da manifestação judicial sobre as divergências entre o contribuinte e o Fisco, tratando-

---

<sup>349</sup> Conforme já versado no Cap. I desta pesquisa.

<sup>350</sup> GOLDSCHMIDT; OLIVEIRA, 2005 p. 128.

<sup>351</sup> RIOS, 1998, p. 138.

<sup>352</sup> Ibid., p. 24-25.

<sup>353</sup> Ibid., p. 78.

<sup>354</sup> RIOS, op. cit., p. 78-79.

<sup>355</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Estudos de direito penal tributário*. São Paulo: Atlas, 2002. p. 165.

se “de uma garantia da apuração da verdade real concernente à ocorrência do ilícito penal”, uma vez que o Juízo criminal “não tem competência para dizer que determinado tributo não é devido”. Segundo o autor, não há que se preocupar com a prescrição, pois esta estaria suspensa enquanto a questão prejudicial não for concluída.

Ressalte-se o posicionamento de Luiz Fernando Mussolini Jr.<sup>356</sup>, para quem o próprio enunciado do art. 83 da Lei 9.430/90 já impunha a condição de representação da respectiva autoridade fiscal ao oferecimento da denúncia, o que não é aceito pela tese da independência do Ministério Público aos crimes cuja ação penal é incondicionada<sup>357</sup>.

Para Hugo de Brito Machado<sup>358</sup>, a condição de procedibilidade remete ao processo, enquanto que a questão prejudicial concerne ao direito material, portanto, a conclusão do processo administrativo é fundamental à ação penal, registrando assim questão prejudicial, e não condição de procedibilidade.

Ressalte-se que o art. 34 da Lei 9.249/95<sup>359</sup> garante a faculdade de ver extinta a punibilidade perante o pagamento do tributo devido. Assim sendo, para se efetivar tal quitação, necessário a apuração do *quantum* devido, o que se concretiza na decisão final administrativa<sup>360</sup>.

Segundo Luiz Flávio Gomes e Alice Bianchini<sup>361</sup>, a demonstração da materialidade do crime tipificado no art. 1º deve ocorrer antes do oferecimento da denúncia, e a falta da prova desses requisitos típicos inviabiliza a análise sobre a existência de, ao menos, indícios da materialidade, sob pena de não poder ser recebida a peça preambular criminal.

Na opinião dos autores, enquanto pendente de decisão administrativa, não há, nem sequer, certeza se o tributo é devido ou não. E, sendo, sem valor ainda definido, de forma que se torna impossível elaborar qualquer discussão sobre eventual lesão fiscal. “Enquanto pendente de decisão administrativa, a conduta do contribuinte não passa de *possibilidade* de que se constitua em um ilícito fiscal.

---

<sup>356</sup> MUSSOLINI JUNIOR, 2005, p. 251.

<sup>357</sup> Segundo a Súmula 609 do STF: “É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal”.

<sup>358</sup> MACHADO, 2002, p. 154.

<sup>359</sup> “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.”

<sup>360</sup> MUSSOLINI JUNIOR, op. cit., p. 252.

<sup>361</sup> GOMES; BIANCHINI, 2005, p. 269.

Nada mais. Mera e vaga possibilidade”, e assim, sendo “inconcebível possa o incerto servir de sustentáculo da denúncia”<sup>362</sup>.

Considerando a ordem constitucional esculpida pelo art. 5º, inciso LV da Carta Magna<sup>363</sup>, tem-se o direito ao contraditório nos procedimentos administrativos, inclusive o fiscal<sup>364</sup>, perfazendo-se um direito, e portanto, seu exercício não pode gerar prejuízo ao contribuinte. Caso se admita a denúncia antes da decisão administrativa, negar-se-ia a supremacia constitucional, não se registrando razoável que, paralelamente, use a sanção penal como instrumento coercitivo ao pagamento de um tributo que lhe parece indevido<sup>365</sup>.

Cediço que a apuração do débito tributário é ato privativo da autoridade administrativa fiscal competente, ou seja, ato do Poder Executivo, não podendo ser substituído pelo Judiciário. A atividade judiciária apenas deve limitar-se, quando chamada, à revisão do ato administrativo que apurou o tributo devido, realizando o controle da legalidade. Todavia, não lhe é atribuída a condição de, originalmente, conhecer o débito fiscal, ou ainda, constituí-lo, sob pena de violar o princípio da separação dos poderes<sup>366</sup>.

Nas lições de Ricardo Aziz Cretton<sup>367</sup>, a Administração utiliza, de forma generalizada, “indícios insuficientes e presunções prematuras e desautorizadas” a embasar autuações fiscais, extravasando, muitas vezes, os limites do razoável e do proporcional. Assim, o autor questiona a legitimidade de a própria Administração outorgar competência judicante aos seus órgãos, incumbidos de exercer o controle da legalidade de seus próprios atos. Alega que, com tal procedimento, pode haver restrições a princípios constitucionais, violando os princípios da independência e do livre convencimento do julgador, “além de recusar ao contribuinte o *due process of law*, a defesa mais ampla possível e o efetivo contraditório”.

Nesta perspectiva, segundo a exegese de Cinthia Palhares<sup>368</sup>, mesmo quando do oferecimento da denúncia após a decisão do processo administrativo, ainda assim restaria na violação dos princípios da presunção da inocência, da ampla

---

<sup>362</sup> GOMES; BIANCHINI, 2005, p. 273.

<sup>363</sup> “LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

<sup>364</sup> O direito de impugnação igualmente encontra-se previsto no Decreto 70.235/72, alterado pela Lei 8.748/93.

<sup>365</sup> GOMES; BIANCHINI, op. cit., p. 286-287.

<sup>366</sup> Ibid., p. 278.

<sup>367</sup> CRETTON, 2001, p. 143 e ss.

<sup>368</sup> PALHARES, 2004, p. 30.

defesa e do contraditório, afinal, toda decisão proferida pela administração não faz coisa julgada em sentido constitucional, pois pode, legitimamente, vir a ser declarado inválido na esfera judicial.

Hugo de Brito Machado<sup>369</sup> assinala que

Admitir-se, portanto, a ação penal, antes da decisão definitiva da autoridade administrativa, afirmando a existência, e determinando o montante, do tributo, é admitir a ação penal como verdadeiro instrumento de coação para compelir o contribuinte ao pagamento do tributo. Todos sabem dos gravames, sobretudo no plano moral, que o envolvimento em uma ação penal representa. Não é difícil concluir-se, portanto, que o contribuinte, em face da ameaça de denúncia criminal contra ele, sentir-se-á coagido a pagar o tributo, ainda que flagrantemente indevido.

Para o autor, cogitar em denúncia criminal antes da conclusão do processo na via administrativa, constitui inadmissível instrumento coercitivo, contrariando a garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo fiscal<sup>370</sup>.

Sugere Cinthia Menescal Palhares<sup>371</sup> a adoção de um sistema similar ao prescrito pelo Conselho da Europa a seus países membros, adotando procedimentos sancionatórios de natureza civil e administrativa, com todas as garantias dos contribuintes, resultando em decisões com força de coisa julgada.

Em tom conclusivo, Luiz Flávio Gomes e Alice Bianchini<sup>372</sup>, citando José Alves Paulino, compartilham do pensamento de que o interesse público, nos crimes contra a ordem tributária está na satisfação da dívida. Sustentam que o Estado “apenas tipificou o crime para intimidar o contribuinte, impondo-lhe uma pena caso sonegasse”, onde sua conduta perde o valor, uma vez que pressiona o contribuinte ao pagamento, principalmente antes do posicionamento do Supremo Tribunal Federal quanto ao aguardo do término do processo administrativo para o oferecimento da denúncia criminal, confirmando tal posicionamento, ainda, o direito de se obter a extinção da punibilidade com o pagamento da dívida tributária.

---

<sup>369</sup> MACHADO, 2002, p. 161.

<sup>370</sup> Ibid., loc. cit.

<sup>371</sup> PALHARES, 2004, p. 30 e ss.

<sup>372</sup> GOMES; BIANCHINI, 2005, p. 291.

## 3.2 DAS CAUSAS EXTINTIVA E SUSPENSIVA DE PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

As causas extintiva e suspensiva da punibilidade pelo pagamento/parcelamento do tributo, nos crimes contra a ordem tributária, são questões constantes na doutrina penal pátria, no ordenamento normativo e na jurisprudência, resultando grande instabilidade devido a controvérsias suscitadas dentre os juristas, conforme poder-se-á constatar a seguir.

### 3.2.1 Da Causa Extintiva de Punibilidade Pelo Pagamento do Tributo Devido

A Lei 9.249/95, em seu art. 34, aduz:

Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137/90 de 27.12.1990, e na Lei nº 4.729, de 14.7.1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Extrai-se do artigo supra-citado a concessão da extinção da punibilidade para os crimes contra a ordem tributária, de apropriação de contribuição previdenciária e da sonegação de contribuição previdenciária, quando da realização do pagamento do débito fiscal, a se efetivar antes do recebimento da denúncia<sup>373</sup>.

Ante o enunciado legal, Rodrigo Sánchez Rios<sup>374</sup> observa uma política criminal de natureza reparadora, com a formulação de institutos tendentes a excluir ou a reduzir a imposição das penas. Para o autor, esta espécie de política é resultado da atuação do direito penal nos novos setores, fato que pode gerar questionamentos, pois “a adoção de causas de não punibilidade – pessoais de exclusão ou de extinção – pode criar odiosas formas de privilégios contrárias aos princípios constitucionais”.

Analisando a regra enunciada no art. 34, Sánchez Rios constata que a conduta resultante da extinção da punibilidade só pode ser realizada após a conduta

---

<sup>373</sup> RIOS, 2003, p. 14.

<sup>374</sup> Ibid., loc. cit. e ss.

culpável, ou seja, um comportamento posterior ao delito, reparador do dano, que resultará na não aplicação das sanções penais. Assim sendo, o agente passa a reconhecer a vigência da norma, e esta reparação “demonstra seu retorno à legalidade”. No entanto, esta reparação não se trata da responsabilidade civil do delito, mas como sanção independente, “cuja finalidade é alcançar uma administração de justiça penal orientada à vítima”<sup>375</sup>.

Nesse sentido, a sanção penal encontra-se voltada à reparação do prejuízo causado à vítima, fugindo da regra comumente conhecida no direito penal, onde tal relação pauta-se entre o Estado e o sujeito ativo do crime. Segundo Sánchez Rios<sup>376</sup>, esta tendência vem sendo adotada pelo direito penal moderno, conforme os ensinamentos de Claus Roxin, ao concluir que

o castigo do delinqüente volta a prejudicar a vítima já que dificulta a reparação do dano e inclusive o impede na sua realização completa. Quem se encontra na prisão e perdeu seu posto de trabalho freqüentemente não terá recursos para pagar a vítima. E quem deve pagar uma multa fica freqüentemente sem meios para entregar algo à parte prejudicada.

Assim tem-se que “o delito é, além de uma grave agressão a um bem jurídico penalmente protegido, o fundamento da obrigação de reparar o dano”, devendo-se, quando das escolhas político-criminais, refletir acerca desta reparação, a resultar na possibilidade de extinção, atenuação ou substituição de uma pena privativa de liberdade por uma que se concretize o melhor para a própria vítima do delito, num movimento que resulte na despenalização vantajosa, tanto para a vítima, quanto para o sujeito ativo. Salienta Rodrigo Sánchez Rios, ainda, o instituto da desistência voluntária, lembrando Von Liszt, que o entendia como uma “ponte de ouro”, pois evitaria voluntariamente a consumação do delito<sup>377</sup>.

Analisando, então, a causa extintiva da punibilidade oriunda pelo pagamento da dívida tributária antes do recebimento da denúncia, tem, o citado autor, que o legislador pátrio valorizou o instituto da reparação do dano, e, de maneira duvidosa, a desistência voluntária, quando da confecção normativa (vez que o tipo penal não prescreve a voluntariedade como requisito). Aplicou uma política criminal voltada à despenalização do ilícito penal tributário, concretizando a entrada, aos cofres

---

<sup>375</sup> RIOS, 2003, p. 53 e ss.

<sup>376</sup> Ibid., p. 76.

<sup>377</sup> Ibid., p. 59-60; 76-77.



públicos, do valor devido do tributo, frisando os “interesses político-fiscais sobre os critérios jurídico-penais”, prevalecendo a “arrecadação por meio da instrumentalização do sistema penal”<sup>378</sup>.

Frisa Sánchez Rios<sup>379</sup> que, com tal regra de extinção de punibilidade pelo pagamento da dívida fiscal antes do recebimento da denúncia, “o agente demonstra um retorno à legalidade e, portanto, carece de efeitos a prevenção especial de eventual medida punitiva”. Nesse contexto, torna-se mais vantajoso aguardar a denúncia ministerial para, então, efetuar o pagamento, pois a norma, da forma como se encontra, desrespeita o fim da prevenção geral da pena, “questionando a própria reafirmação social da norma penal”. Assim sendo, sustenta que “o propósito é claro: aumentar a arrecadação tributária. É o ‘crédito tributário’ que se tenta alcançar a qualquer custo. E para alguns desavisados, a ameaça do ‘processo e da pena’ pode cumprir muito bem esta função, tudo em nome do ‘interesse público’”.

Alguns doutrinadores argumentam que esta causa extintiva de punibilidade faz-se necessária por força do art. 138 do Código Tributário Nacional<sup>380</sup>, que regula a denúncia espontânea<sup>381</sup>. Na defesa desse ponto de vista encontra-se Lourival Vilanova<sup>382</sup>, para quem a sanção é uma norma de segundo grau, objetivada a dar eficácia à norma de primeiro grau e, satisfeita esta, a de segundo grau não tem mais propósito. Nos ensinamentos do autor:

Se a denúncia espontânea, em virtude de expressa disposição legislativa (art. 138 do CTN), coalesce com as demais normas integrantes do sistema e é com elas harmônicas; se ela torna lícito o ilícito; se ‘apaga’ o erro; se reverte as situações; se faz desaparecer a pretensão punitiva; e se, sobretudo, a lei penal simplesmente sanciona a lei tributária para reforçar-lhe a eficácia, é fácil de ver-se que, *no caso de denúncia espontânea, o ilícito desaparece, acarretando a extinção da punibilidade.*

---

<sup>378</sup> RIOS, 2003, p. 95 e ss; 151-156. O autor sustenta, ainda, a extensão dos benefícios decorrentes do pagamento da dívida tributária aos co-autores, mesmo que apenas um destes tenha efetuado o pagamento total.

<sup>379</sup> Ibid., p. 156.

<sup>380</sup> “Art. 138 - A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração”.

<sup>381</sup> FERNANDES, Luiz Gustavo; FERNANDES, Tatiana Cunha Grion. Direito penal tributário. In: VELLOSO, Ricardo Ribeiro (Coord.). *Crimes tributários e econômicos*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 182.

<sup>382</sup> VILANOVA apud RIBAS, 2004, p. 121.

Neste pensar, não mais havendo obrigação tributária, a norma sancionadora inexistirá, pois sua função exclusiva é garantir o recolhimento da obrigação tributária.

Vale dizer, ainda, conforme Luiz Gustavo Fernandes e Tatiana Fernandes, que a regra da extinção pelo pagamento, por meio do princípio da retroatividade da lei mais benéfica, esculpido pelo art. 5º, inciso XL da Constituição Federal<sup>383</sup>, e do art. 2º do Código Penal<sup>384</sup>, deverá ter sua aplicação aos fatos praticados antes de sua vigência, ainda que já decididos por sentença condenatória transitada em julgado<sup>385</sup>.

Saliente-se que esta causa extintiva de punibilidade já se fazia presente pelo art. 14 da Lei 8.137/90<sup>386</sup>, que, pelas severas críticas da doutrina, restou expressamente revogado pelo art. 98 da Lei 8.383/91<sup>387</sup>, voltando a ser legislado pelo art. 34 da Lei 9.249/95<sup>388</sup>. Na revogada Lei 4.729/65, que instituiu o crime de sonegação fiscal, igualmente encontrava-se prevista a extinção da punibilidade pelo pagamento efetuado antes de iniciada a ação fiscal<sup>389</sup>, sendo que o pagamento realizado posteriormente à denúncia era considerado forma de arrependimento, gerando a redução da pena. Neste sentido registre-se que, pela constante alteração das regras relativas ao direito penal tributário, se demonstra a falta de convicção do legislador pátrio acerca do caráter utilitarista do direito penal na esfera tributária<sup>390</sup>.

Nos ensinamentos de Hugo de Brito Machado<sup>391</sup>, o presente tema representa grande instabilidade legislativa, surgindo argumentos contrários e favoráveis à extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida tributária. As teorias que se posicionam contra esta causa extintiva da punibilidade dividem-se em duas

---

<sup>383</sup> “XL - a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu”.

<sup>384</sup> “Art. 2º - Ninguém pode ser punido por fato que lei posterior deixa de considerar crime, cessando em virtude dela a execução e os efeitos penais da sentença condenatória. Parágrafo único - A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado”.

<sup>385</sup> FERNANDES; FERNANDES, 2007, p. 184.

<sup>386</sup> “Art. 14 – Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º e 3º quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.

<sup>387</sup> “Art. 98. Revogam-se o art. 44 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, os §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, o art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.060, de 21 de outubro de 1969, os arts. 13 e 14 da Lei nº 7.713, de 1988, os incisos III e IV e os §§ 1º e 2º do art. 7º e o art. 10 da Lei nº 8.023, de 1990, o inciso III e parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 e o art. 14 da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990”.

<sup>388</sup> KERN, 2002, p. 70.

<sup>389</sup> “Art 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria”.

<sup>390</sup> RIBAS, 2004, p. 119.

<sup>391</sup> MACHADO, 2008, p. 373.

correntes de pensamento jurídico penal: uma que sustenta que a pena há de concretizar um fundamento ético, e que a extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida tributária resulta em criar um “inadmissível privilégio em favor dos abastados”, onde estes poderiam escapar com facilidade da punição penal; outra que argumenta o caráter utilitarista da pena, com a finalidade de “coagir o contribuinte ao pagamento”. Quanto aos argumentos favoráveis, tem-se os seguintes posicionamentos: as normas que tutelam o crédito tributário objetivam o recolhimento, e, estando este satisfeito, não subsistem razões para a aplicação de pena criminal; de outro vértice sustentam que, se o contribuinte sabe que, mesmo pagando, sofrerá uma pena privativa de liberdade, não terá interesse em efetuar o pagamento; e, por derradeiro, que o sistema penitenciário encontra-se em situação precária, não justificando sua oneração<sup>392</sup>.

O autor citado no parágrafo anterior, defendendo a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, argumenta que “constitui hipocrisia negar que a criminalização do ilícito tributário tem inegável caráter utilitarista”, a “compelir as pessoas ao pagamento”, e, assim sendo, o respectivo pagamento, com seus acréscimos, satisfaz os objetivos legais. Continua sustentando que esta causa extintiva funciona como estímulo ao pagamento, onde o contribuinte, “vencido no processo administrativo, vai preferir pagar a questionar a exigência na via judicial”, e ainda a lei penal admite a reparação do dano, “tanto como causa de exclusão do crime (art. 15), como de redução da pena (art. 16)”, assim, no arrependimento posterior e no eficaz. Salieta que para se prevenir a sonegação, o ideal seriam penas pecuniárias severas e eficiente fiscalização tributária<sup>393</sup>, em conformidade com o pensamento de Rodrigo Sánchez Rios, acima registrado.

Acontece que, apesar de o dispositivo legal exigir que o pagamento do tributo devido seja realizado antes do recebimento da denúncia, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se de maneira diversa, estendendo o benefício da extinção da punibilidade aos casos de pagamento efetuados mesmo após o recebimento da ação penal, conforme extrai-se da ementa do *Habeas Corpus* nº 81.929-0<sup>394</sup>, que assim decidiu:

---

<sup>392</sup> MACHADO, 2002, p. 230.

<sup>393</sup> *Ibid.*, p. 231.

<sup>394</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* 81.929-0/RJ. DJU 27 de fevereiro de 2004, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento em 15 de dezembro de 2003. Órgão julgados: Primeira Turma.

Ação Penal. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal nº 10.684/03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.

Através desta decisão, que aplicou retroativamente o art. 9º, da Lei 10.684/2003<sup>395</sup> em benefício do contribuinte em débito com o Fisco, o STF acabou por confirmar o utilitarismo do direito penal, vez que, sem o lapso temporal a condicionar a voluntariedade do pagamento, caracterizando a repressão penal, em ferramenta à execução fiscal.

Para Roberto Podval<sup>396</sup>, esta causa de extinção da punibilidade trata-se de “um grande equívoco do legislador”, pois incentiva a cultura da impunidade, além de criar “uma grande injustiça, já que punimos os insolventes e deixamos de lado os sonegadores”. Igual pensar manifesta André Nabarrete Neto<sup>397</sup>, ao sustentar que “o poder punitivo não é bem comerciável e torná-lo significa mercantilizar atividade essencial do Estado”.

Andreas Eisele<sup>398</sup>, refletindo acerca do presente tema, leciona no sentido de que tanto esta causa extintiva da punibilidade, quanto a suspensiva pelo parcelamento do tributo, decorrem de uma opção política que acentua o caráter funcional da legislação penal, restando por enfraquecer sua finalidade de prevenção geral. Para o autor, esta política fiscal acaba por gerar um alto grau de insegurança jurídica, provocando um efeito negativo da infração legislativa, pois diminui o efeito simbólico positivo da legislação.

Pontuais também são as colocações de Sérgio Rosenthal<sup>399</sup>, para quem a extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida tributária estende-se a qualquer

<sup>395</sup> "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. 168-A e 337-A do Decreto-lei 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”.

<sup>396</sup> FRANCO, Alberto Silva. *Leis penais especiais e sua interpretação jurisprudencial*. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. 2 v. p. 2106.

<sup>397</sup> Ibid., loc. cit.

<sup>398</sup> EISELE, Andreas. A reparação do dano no direito penal tributário. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 14 e ss.

<sup>399</sup> ROSENTHAL, Sérgio. A extinção da punibilidade nos crimes de natureza fiscal após o advento da Lei nº 9.983/2000. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 263/264.

crime de natureza fiscal, tal como o crime de descaminho, independente da lei que o defina, em respeito ao princípio constitucional da isonomia. Ainda salienta que esta causa extintiva da punibilidade “atente finalidade essencial da repressão estatal aos delitos tributários que é a arrecadação”, gerando, ao inadimplente, a possibilidade de retornar à legalidade, sem que este retorno implique em confissão do crime.

Com pensamento similar, Rafael Mafei Rabelo Queiroz<sup>400</sup> critica o tratamento diferenciado quanto aos crimes tributários *lato sensu*, oriundo da causa extintiva de punibilidade pelo pagamento do tributo até o recebimento da denúncia quando da ocorrência do ilícito previsto na Lei 8.137/90, diverso tratamento daquele normatizado quando da ocorrência do crime previsto no art. 168-A do Código Penal, que admite a extinção da punibilidade quando do pagamento integral da dívida (também tributária) efetuado antes do início da ação fiscal. Ainda relata tratamento diferenciado ao criminoso do art. 337-A do mesmo Código, que não exige o pagamento do tributo devido para que se extinga a punibilidade, exigindo, apenas, a retificação das informações falsas antes da ação fiscal. Assim, constata o tratamento diferenciado, dado pelo legislador pátrio, quanto às causas extintivas da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária previstos pela Lei 8.137/90.

Registre-se a opinião de Sylvia Helena de Figueiredo Steiner<sup>401</sup>, ao sustentar que esta causa extintiva da punibilidade, tanto em termos penais quanto fiscais, trouxe “pouca luz ao total desordenamento das contas da Autarquia, e mais uma vez colocaram o direito penal como canal de arrecadação de tributos, contaminado por essa desordenação administrativa”.

Analisando os bens juridicamente protegidos pelo crime fiscal, tem-se que o legislador, por meio desta alternativa extintiva de punibilidade, “deu prevalência ao interesse mediamente tutelado (crédito tributário), minimizando o imediatamente protegido (fé pública, administração pública)”, resultando por constituir a situação de que, “quem paga, livra-se da pena; quem não paga, sofre a imposição da pena...”<sup>402</sup>.

---

<sup>400</sup> 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 (Coords.). *Direito penal tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 144 e ss.

<sup>401</sup> STEINER, Sylvia Helena de Figueiredo. As causas de extinção da punibilidade após o advento da Lei 9.983/2000. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 300.

<sup>402</sup> ALVARENGA apud RIOS, 1998, p. 26-27.

Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas<sup>403</sup> leciona que, injustamente, esta condição extintiva de punibilidade pelo pagamento tem demonstrado uma contradição jurídica, pois “na medida em que aquele que pratica um simples furto monetário, mesmo que pago esse valor antes do recebimento da denúncia, não será agraciado com a extinção da punibilidade”. Todavia, o sujeito que lesionou o patrimônio público, se promover seu pagamento, não sofrerá a pena prevista no tipo legal. Assim, conclui a autora, que “a despenalização da prática da fraude em razão do pagamento demonstra a inexistência de correlação entre o objeto jurídico tutelado e a causa extintiva de punibilidade”, e, se considerar que a conduta criminosa não é a fraude, mas o não-pagamento da dívida fiscal, estaríamos diante de “uma afronta à regra constitucional que proíbe a prisão por dívida”.

Salienta a autora<sup>404</sup> que outras medidas devem ser melhor adotadas e trabalhadas a evitar a instrumentalização do direito penal, tais como a transação, com a aplicação de medidas alternativas na solução dos conflitos em matéria tributária<sup>405</sup>.

Quanto às condutas acessórias, o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo estende-se ao delito subsidiário, ficando absorvidas pelo fato principal, como, por exemplo, o estelionato, comumente absorvido pelo crime fiscal<sup>406</sup>.

### 3.2.2 Da Causa Suspensiva de Punibilidade Pelo Parcelamento do Tributo Devido

Após o advento da Lei 9.249/95, através de seu art. 34, recém analisado, surgiram, imediatamente, na doutrina e na jurisprudência, indagações acerca de qual postura adotar quando do parcelamento do tributo devido, se deveria ser incluído na categoria de causa extintiva de punibilidade, ou suspensiva dela.

Assim, criticava-se que a legislação não pode criar privilégios apenas àqueles que podem, economicamente, quitar sua dívida tributária, em detrimento dos que

---

<sup>403</sup> RIBAS, 2004, p. 119-120.

<sup>404</sup> Ibid., op. cit.

<sup>405</sup> A autora expõe tais medidas alternativas em seu estudo intitulado *Mecanismos alternativos na solução de conflitos em matéria tributária*. Revista Tributária e de Finanças Públicas 49-50-53.

<sup>406</sup> RIOS, 2003, p. 154-155.

carecem de recursos para tal fim. Tal assertiva foi proposta com a intenção de equiparar o pagamento ao parcelamento do débito, observado o requisito temporal – antes do recebimento da denúncia. Após divergências nos Tribunais, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se diferenciando pagamento integral de parcelamento da dívida tributária, todavia, ainda assim, restaram decisões no sentido de ser “a procedência do parcelamento do débito antes do recebimento da denúncia como causa extintiva da punibilidade”<sup>407</sup>.

No ano de 2000 concretizou-se, definitivamente, uma nova e determinada regra para a questão, através da entrada em vigor da Lei 9.964, que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal (mais conhecido como Refis), destinado à regularização das dívidas tributárias federais, e sua adesão implicaria confissão irrevogável e irretroatável dos valores consolidados e parcelados<sup>408</sup>.

Seu art. 15º passou a disciplinar:

É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei 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 do 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 [...]

§ 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.

Extrai-se do dispositivo legal que, da mesma forma que o pagamento, o parcelamento deve dar-se antes do recebimento da denúncia criminal, e que a extinção da punibilidade, apenas após a quitação total do débito tributário parcelado pelo Programa em questão.

Segundo a doutrina, o Refis tratava-se de “uma anistia disfarçada”, uma vez que concedia “ao final do cumprimento a extinção da punibilidade por meio de ‘adesão’ ao Programa de Recuperação Fiscal”<sup>409</sup>.

---

<sup>407</sup> RIOS, 2003, p. 172-174. Resp. 249.812-SP, 6ª Turma, DJU 18.02.2002.

<sup>408</sup> Ibid., p. 175.

<sup>409</sup> Ibid., p. 178.

Na opinião de Rodrigo Sánchez Rios<sup>410</sup>, o legislador pátrio normatizou regras sem a oitiva do meio científico-acadêmico, restando “por acentuar uma feição instrumental do direito penal como meio coercitivo de arrecadação”.

Em crítica, o autor sustenta que aos casos em que o contribuinte tenha sido denunciado, antes da entrada em vigor da Lei 9.964/2000, o correto seria, em respeito ao princípio constitucional da igualdade<sup>411</sup>, estender o benefício legal, pois não seria “exigível do contribuinte esta tomada de decisão, dada a inexistência de previsão legal ocasionadora de total impossibilidade fática e jurídica para tanto”, de forma que o contribuinte que se encontrava momentos antes da denúncia criminal, impossibilitado de efetuar o pagamento integral do débito tributário, resultou prejudicado. O correto estaria na extensão do benefício, pois tratava-se de norma material e, sendo norma penal mais benigna, deve prevalecer o princípio da retroatividade da lei<sup>412</sup>.

Quanto à extensão do benefício, a jurisprudência do TRF da 3ª Região assegurou ao acusado mesmo após o recebimento da denúncia, o direito aos efeitos jurídicos da Lei posterior, e assim, a suspensão da punibilidade<sup>413</sup>. Já em posicionamento contrário, o STF e o STJ restringiram a aplicação da suspensão punitiva apenas aos casos em que o parcelamento tenha sido realizado antes do recebimento da denúncia<sup>414</sup>.

Salienta Rodrigo Sánchez Rios<sup>415</sup> que esta suspensão registra uma impossibilidade jurídica de buscar a imposição da sanção penal, na inércia estatal. Acontece que a prescrição ao crime disposto pelo art. 1º da Lei 8.137/90 dá-se no período de doze anos. Todavia, com a referida suspensão legal, este prazo prescricional não correrá, evitando assim, a situação em que o contribuinte, ao aderir ao Programa de Recuperação Fiscal, parcele sua dívida tributária num período superior a doze anos, e, constatando o lapso temporal, não mais continuasse a efetuar os pagamentos parcelados devidos.

---

<sup>410</sup> RIOS, 2003, p. 177.

<sup>411</sup> BRASIL. Art. 5º, *caput*, CF.

<sup>412</sup> RIOS, *op. cit.*, 2003, p. 181.

<sup>413</sup> TRT 3ª Região, ACR nº 99.03.99.005032-9, 1ª Turma, Relator: Des. Johnson Di Salvo, j. 13 de abril de 2004, DJU 11 de maio de 2004; TRT 3ª Região, ACR nº 12508, 5ª Turma, rel. Des. André Nabarrete, j. 15 de dezembro de 2003, DJU 10 de fevereiro de 2004.

<sup>414</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RHC nº 11.210/PR, 5ª Turma, Relator: Ministro Jorge Scartezini, j. 4 de abril de 2002, DJU 30 de setembro de 2002; STJ, EHC nº 13806, 5ª Turma, Relator: Ministra Laurita Vaz, j. 9 de março de 2004, DJU 26 de abril de 2004.

<sup>415</sup> RIOS, *op. cit.*, p. 195 e ss.



Sánchez Rios<sup>416</sup> frisa que a Lei 9.964/2000 é omissa quanto ao preciso momento da inclusão da pessoa jurídica no Programa de Recuperação Fiscal, de forma a gerar dúvidas quanto à data para a obtenção do efeito suspensivo, se seria ou não, suficiente a entrega do termo de opção, ou se necessário o aguardo da decisão do Comitê Gestor. Segundo o autor, a jurisprudência optou pela data da entrega do termo. Conclui assim, ser a Lei um instrumento do sistema penal, “direcionado exclusivamente a uma maior arrecadação”.

Hugo de Brito Machado<sup>417</sup> registra que caso o contribuinte denuncie espontaneamente a dívida, levando ao conhecimento do Fisco as infrações cometidas antes da ação fiscalizatória, requerendo o parcelamento do tributo, e sua inclusão do Programa de Recuperação Fiscal, estará configurado o arrependimento posterior<sup>418</sup>, uma vez que o dano, resultado da conduta lesiva, estará reparado.

Assim sendo, após o cumprimento da totalidade das parcelas oriundas da inserção do contribuinte ao Programa de Recuperação Fiscal, extinta estará a punibilidade da conduta delituosa, em conformidade com o art. 15, § 3º da Lei 9.964/2000<sup>419</sup>.

Na continuidade temporal, em maio de 2003 o Governo Federal sancionou a Lei 10.684, criando o PAES, também conhecido por “Refis II”, tendo como objeto uma nova possibilidade de parcelamento, com previsão de suspensão da punibilidade estatal, conforme extrai-se do art. 9º, *in verbis*:

Art. 9º. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27.12.1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7.12.1940 – 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.

---

<sup>416</sup> RIOS, 2003, p. 194/195.

<sup>417</sup> MACHADO, 2002, p. 239.

<sup>418</sup> Art. 16 do Código Penal.

<sup>419</sup> “§ 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”.

Analisando o dispositivo legal tem-se que, diferentemente do instituído pela Lei 9.964/2000, não se condiciona, a adesão do Programa, a ser realizado em momento anterior à denúncia. Logo, mesmo o contribuinte já tendo sido denunciado, poderá ser inserido e ver-se suspensa a pretensão punitiva estatal.

Neste sentido, Roberto Wagner Lima Nogueira<sup>420</sup> leciona que a *novatio legis in mellius* deveria retroagir com base legal do art. 2º do Código Penal, e da Constituição. Salieta o autor, a notável característica instrumental arrecadatória do Fisco quando da utilização do direito penal, tornando-se, inclusive, imoral.

Quanto à questão de saber se a norma do art 9º da Lei 10.684/03 deve vigor como norma penal específica para os débitos incluídos no Programa (PAES) ou se deve ser tida como regra penal geral aos crimes de natureza tributária, Miguel Reale Jr e Rafael Mafei Rabelo Queiroz<sup>421</sup>, afirmam que é uma norma ampla que veio a modificar a anterior, optando por transformar-se na norma geral, pelo princípio da isonomia.

Os Tribunais se manifestaram acerca da validade da suspensão da punibilidade pelo parcelamento do débito tributário, mesmo que celebrado após o recebimento da exordial criminal, em consonância ao art. 9º da Lei 10.684/2003<sup>422</sup>.

No pensamento de Fabio Machado de Almeida Delmanto<sup>423</sup>, com o advento do art. 9º da Lei 10.684/2003, surgem duas correntes de pensamento: uma sustenta que o art. 34 da Lei 9.249/95 estaria tacitamente revogado, vez que a extinção da punibilidade se dará “quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios”; outra no sentido de que o art. 9º somente deverá ser aplicado quando o agente tiver celebrado acordo de parcelamento pela Lei do PAES, devendo, os demais casos, serem regidos pela regra geral, que é a do art. 34 da Lei 9.249/95. Na opinião do autor, deverá ser aplicada a norma que for mais favorável ao acusado.

---

<sup>420</sup> NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. A propósito do ilícito tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT’ANNA, Carlos Soares (Coords.). *Direito penal tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 374-375.

<sup>421</sup> QUEIROZ, 2007, p. 146.

<sup>422</sup> “O réu denunciado por crime contra a ordem tributária parcelou o débito por meio do ingresso no PAES intitulado pela Lei nº 10.684/2003, fazendo jus à suspensão da pretensão punitiva estatal, conforme dispõe o art. 9º, uma vez que a novel legislação não reproduziu a anterior exigência de ingresso no REFIS antes do recebimento da denúncia para gozo do benefício” – TRF 4ª Região – ACR nº 2001.71.08.002008-0/RS, Relator: Des. Volkmer de Castilho, j. 27 de agosto de 2003, DJU 10 de setembro de 2003.

<sup>423</sup> DELMANTO, Fabio Machado de Almeida. Efeitos penais do parcelamento após o advento das Leis do Refis e do Paes. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT’ANNA, Carlos Soares (Coords.). *Direito penal tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 177.

Para Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas<sup>424</sup>, o prazo para a celebração do parcelamento ou do pagamento da dívida tributária, pela Lei do Paes, é o trânsito em julgado da sentença penal condenatória.

A autora salienta outra questão relevante, sustentando possíveis inconstitucionalidades da Lei 10.684/2003, primeiro porque ela é originária da conversão da medida provisória nº 107/2003, e o art. 62 da Carta Magna<sup>425</sup> veda que o direito penal e processual penal sejam legislados por esta espécie normativa. Segundo porque, sob o aspecto material, os benefícios nela registrados estendem-se, exclusivamente, aos devedores de tributos federais, excluindo-se os inadimplentes de tributos estaduais e municipais, o que fere os princípios constitucionais da isonomia e da razoabilidade<sup>426</sup>.

No mesmo sentido, o pensar de Rafael Mafei Rabelo Queiroz<sup>427</sup>, para quem condutas similares, como são as infrações contra a ordem tributária, devem receber tratamentos penais similares, afirmando que não há diferença de gravidade entre um crime tributário federal ao do tributário estadual, ou, ainda, entre uma dívida penal tributária nascida em 2003 - período em que era possível a aderência ao Programa do Paes, à que nasceu em 2004 ou 2005, quando não mais era possível sua adesão. Para o autor, todas estas situações comportam a mesma gravidade, não se justificando tratamentos penais distintos.

Salienta Rabelo Queiroz, que não se deve admitir “pacotes penais temporários” como este programa de parcelamento, de forma que, pelo fato de a lei penal ter origem na União, não pode sofrer limitações, de maneira que a regra da extinção ou suspensão da punibilidade pelo pagamento/parcelamento do tributo é norma geral, e, portanto, devendo ser aplicável aos tributos estaduais e municipais, independente do recebimento da denúncia<sup>428</sup>.

A Suprema Corte, quanto a extensão do benefício aos tributos devidos ao INSS, oriundos do desconto em folha de pagamento do empregado sem o devido repasse à autarquia federal, assim se manifestou:

---

<sup>424</sup> RIBAS, 2004, p. 124.

<sup>425</sup> “Art. 62 - Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. § 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: I – relativa a: b) direito penal, processual penal e processual civil”.

<sup>426</sup> RIBAS, op. cit., p. 124.

<sup>427</sup> QUEIROZ, 2007, p. 147.

<sup>428</sup> Ibid., p. 148-149.

“HABEAS CORPUS SUBSTITUTIVO DE RECURSO ORDINÁRIO. APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DESCONTADAS DOS EMPREGADOS. PARCELAMENTO E QUITAÇÃO APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE, POR FORÇA DA RETROAÇÃO DE LEI BENÉFICA. As regras referentes ao parcelamento são dirigidas à autoridade tributária. Se esta defere a faculdade de parcelar e quitar as contribuições descontadas dos empregados, e não repassadas ao INSS, e o paciente cumpre a respectiva obrigação, deve ser beneficiado pelo que dispõe o artigo 9º, § 2º, da citada Lei n. 10.684/03. Este preceito, que não faz distinção entre as contribuições previdenciárias descontadas dos empregados e as patronais, limita-se a autorizar a extinção da punibilidade referente aos crimes ali relacionados. Nada importa se o parcelamento foi deferido antes ou depois da vigência das leis que o proíbe: se de qualquer forma ocorreu, deve incidir o mencionado artigo 9º. O paciente obteve o parcelamento e cumpriu a obrigação. Podia fazê-lo, à época, antes do recebimento da denúncia, mas assim não procedeu. A lei nova permite que o faça depois, sendo portanto, *lex mitior*, cuja retroação deve operar-se por força do artigo 5º, XL da Constituição do Brasil. Ordem deferida. Extensão a paciente que se encontra em situação idêntica<sup>429</sup>.”

Quanto aos julgados referentes a tributos estaduais, a extinção da punibilidade vem sendo absorvida pelos Tribunais Estaduais com a mesma intensidade das Cortes Superiores<sup>430</sup>, conforme constata-se:

PROCESSUAL PENAL - DECISÃO QUE NA PARTE DISPOSITIVA DECRETA O TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL - FUNDAMENTAÇÃO, QUE, ENTRETANTO, CALÇA-SE NO ART. 9º, § 2º, DA LEI N. 10.684/03, QUE TRATA DE CAUSA EXTINTIVA DE PUNIBILIDADE - ENQUADRAMENTO NO INCISO VIII DO ART. 581 DO CPP - RECURSO CONHECIDO.

PENAL TRIBUTÁRIO - PAGAMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIOS ANTES DA SENTENÇA - EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE - APLICABILIDADE DO ART. 9º DA LEI N. 10.684/03 TAMBÉM AOS TRIBUTOS ESTADUAIS PARCELADOS DE ACORDO COM OS PROGRAMAS LOCAIS DE REFINANCIAMENTO.

A causa de extinção da punibilidade prevista no parágrafo 2º do art. 9º da Lei Federal n. 10.684/03 também se aplica aos crimes praticados em detrimento da Fazenda Pública ESTADUAL. Embora aquele Diploma Legal discipline especificamente o parcelamento de

<sup>429</sup> *Habeas Corpus* 85452/SP. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento: 17 de maio de 2005. Órgão Julgador: Primeira Turma. DJ: 03 de junho de 2005.

<sup>430</sup> Tribunal de Justiça PR, HC n. 358.064-7, origem: 1ª Vara Criminal da Comarca de Foz do Iguaçu. Órgão Julgador: Segunda Câmara Criminal. DJ 01.02.2007. Ementa: “HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ORDEM CONCEDIDA. O pagamento integral do débito tributário, ainda que efetuado após o recebimento da denúncia, importa em extinção da punibilidade”.

tributos federais, a impossibilidade de instituição de benefícios de natureza penal pela lei estadual, bem como a inexistência de previsão legal para a adesão do contribuinte estadual às regras federais de financiamento, impõem a extensão dos privilégios do art. 9º, §2º, da Lei n. 10.684/03 aos acusados de lesão ao Erário Estadual. RECURSO DESPROVIDO<sup>431</sup>.

Rodrigo Sánchez Rios<sup>432</sup>, em manifesto descontentamento com a Lei de 2003, argumenta que a falta do prazo para a realização do parcelamento reafirma a instrumentalidade do sistema penal face aos mecanismos arrecadatórios, vez que ignoram-se os critérios jurídico-penais, resultando na degradação da confiabilidade dos cidadãos na incriminação penal, além de que “a multiplicação dos ‘parcelamentos’ contribui para desestimular o cumprimento pontual do pagamento do débito”.

Em conclusão, o autor critica o art. 9º da Lei 10.684/2003, sustentando que o instituto da reparação do dano e do arrependimento posterior, anteriormente suscitado como critério justificador a uma não imposição de pena, se esvazia, pois não há mais prazo, ou seja, desaparece a voluntariedade, e, assim verificando “o afastamento dos fins de prevenção geral e especial da pena”<sup>433</sup>.

A acentuar futura discussão sobre o tema, o advento da Lei 11.941 de 27 de maio de 2009, conhecida como ‘Refis da crise’, oferece diversas formas de pagamento e parcelamento dos débitos fiscais federais. Com ela, o contribuinte poderá pagar/parcelar apenas parte dos débitos referentes ao mesmo auto de infração, questionando a outra parte, via administrativa ou em Juízo, dentre outras várias possibilidades e reduções de multas e juros.

Quanto à extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo e a suspensão pelo parcelamento, continuam em vigor as mesmas regras dos Programas anteriores, nesta, legislados pelos artigos 67<sup>434</sup>, 68<sup>435</sup> e 69<sup>436</sup>, inclusive se mantendo a mesma regra quanto à suspensão da prescrição.

---

<sup>431</sup> Tribunal de Justiça SC, Recurso Criminal n. 2005.007571-0, origem de Itajaí. Relator: Des. Carstens Köhler. Órgão Julgador: Segunda Câmara Criminal. Data: 03 de maio de 2005.

<sup>432</sup> RIOS, 2003, p. 216.

<sup>433</sup> Ibid., p. 216 e ss.

<sup>434</sup> “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”.

<sup>435</sup> “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

Do exposto constata-se o interesse arrecadatário estatal, a elevar o bem jurídico 'patrimônio estatal' a um patamar que transforma as normas penal-tributárias a uma única finalidade, a entrada das verbas tributárias aos cofres da União. Assim considerando-se, podemos concluir que o pagamento do tributo repara o dano causado ao Erário Público, não justificando a aplicação de outra pena, em forte tendência despenalizatória, uma vez que o próprio Estado confirma o bem jurídico-penal que esta norma deve tutelar.

Percebe-se ainda, outros fatores contribuintes ao fortalecimento da tese sustentada quanto à utilização do direito penal como instrumento arrecadatário estatal, bem como o recebimento contínuo de denúncias genéricas quando de crimes societários, notadamente os tributários, objeto que passamos a analisar.

### 3.3 A DENÚNCIA GENÉRICA E OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Na década de setenta do século passado, ensinava Walter Acosta<sup>437</sup> que denúncia "é o ato pelo qual o Estado, por seu representante junto ao Poder Judiciário, e no uso do direito de punir, noticiá a ocorrência de uma ou mais infrações penais e requer a instauração do procedimento criminal".

Lecionava, quanto à sua forma, a exigência da narração do fato delituoso com todas as suas circunstâncias, a qualificação do acusado, além de esclarecimentos indispensáveis à sua identificação, assim como, a classificação do crime, a ser o mais detalhada possível<sup>438</sup>.

Em época similar, João Mendes de Almeida<sup>439</sup> argumentava que, na denúncia, dever-se-ia constar, impreterivelmente, as "sete questões do injusto penal", a demonstrar uma denúncia narrativa e demonstrativa,

---

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".

<sup>436</sup> "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".

<sup>437</sup> ACOSTA, Walter P. *O processo penal: teoria, prática, jurisprudência e organogramas*. Rio de Janeiro: Editora do Autor, 1973. p. 150-151.

<sup>438</sup> *Ibid.*, loc. cit.

<sup>439</sup> ALMEIDA, João Mendes. *O processo criminal brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1959. p. 183.

Narrativa, por que deve revelar o fato com todas as suas circunstâncias, isto é, ‘não só a ação transitiva, como a pessoa que a praticou (*quis*), os meios que empregou (*quibus auxiliis*), o malefício que produziu (*quid*), os motivos que a determinaram a isso (*cur*), a maneira por que a praticou (*quomodo*), o lugar onde praticou (*ubi*), o tempo (*quando*). Demonstrativa, por que deve descrever o corpo do delito, dar as razões de convicção ou presunção e nomear as testemunhas e informante.

O art. 41 do Código de Processo Penal pátrio aduz que

A denúncia ou queixa conterà a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, a qualificação do acusado ou esclarecimentos pelos quais se possa identificá-lo, a classificação do crime e, quando necessário, o rol de testemunhas.

Pelo dispositivo legal constata-se que, recebendo os autos do inquérito policial ou as peças de informação a respeito de crime de ação pública, após a verificabilidade da prova da materialidade do fato criminoso e indícios de autoria, deve, o representante ministerial, oferecer a denúncia, em conformidade com o princípio da obrigatoriedade<sup>440</sup>.

Assim sendo, a denúncia deve apresentar “o mínimo fático para arrimar a pretensão do Ministério Público”, além de “descrever os fatos de maneira precisa e completa”<sup>441</sup>, a proporcionar, ao acusado, o exercício do direito fundamental da ampla defesa, pois “é imprescindível que os fatos sejam narrados com todas as suas circunstâncias, até para permitir exato enquadramento do pretense delito”<sup>442</sup>.

Analisando a regra legal do art. 41, o primeiro requisito à denúncia, é a “exposição do fato criminoso com todas as suas circunstâncias”, e, caso assim não o seja, esta deverá ser rejeitada, tornando-se indispensável que se descreva o fato atribuído ao acusado, “não podendo ser recebida a inicial que contenha descrição vaga, imprecisa, de tal forma lacônica que torne impossível ou extremamente difícil ao denunciado entender de qual fato preciso está sendo acusado”<sup>443</sup>.

Eugênio Pacelli de Oliveira<sup>444</sup>, analisando os requisitos à denúncia, sustenta que as exigências concernentes à ‘exposição do fato criminoso, com todas as suas

<sup>440</sup> MIRABETE, Julio Fabbrini, *Código de processo penal interpretado*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 182.

<sup>441</sup> Acórdão STJ, RSTJ 74/128. In: MIRABETE, 2003, p. 182.

<sup>442</sup> Acórdão TACRSO, RJDTACRIM 31/361. In: MIRABETE, 2003. p. 183.

<sup>443</sup> MIRABETE, 2003, p. 184.

<sup>444</sup> OLIVEIRA, Eugênio Pacelli. *Curso de processo penal*. 10. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 152.

circunstâncias' são cruciais para que se permita, ao acusado, exercer a ampla defesa, pois, "conhecendo com precisão todos os limites da imputação, poderá o acusado a ela se contrapor o mais amplamente possível", se fixando o conteúdo da ação penal. Salienta ainda, que além de possibilitar o exercício da ampla defesa, viabiliza a própria aplicação da lei penal, uma vez que esclarece, ao órgão julgador, os fatos e a justa correspondência com a norma.

### 3.3.1 Breve Histórico Jurisprudencial

Durante muitos anos, a jurisprudência aceitou, pacificamente, a viabilidade do recebimento de denúncias, em crimes societários (a exemplo, os crimes tributários), sem a pormenorização descrita dos fatos imputados, fruto do entendimento de que não havia necessidade de, a conduta, já vir descrita na peça inicial, sendo suficiente a afirmação de que os acusados, pela condição de administradores, seriam, de algum modo, responsáveis pelos atos da sociedade<sup>445</sup>.

Segundo Renato Martins Prates<sup>446</sup>, a flexibilização da necessidade da narração individualizada das condutas imputadas aos acusados originou-se devido à preocupação de não restarem impunes os delitos cometidos por pessoas jurídicas, apoiados na justificativa de se reconhecer a dificuldade de se penetrar na intimidade da complexa vida societária.

Assim, defendiam que

a constatação do elemento subjetivo do delito é de ser melhor apreciada a partir da realização dos atos de instrução processual, onde poderá haver uma análise valorativa da prova, sabido que na peça inicial acusatória só se indaga se o relato se ajusta à figura típica de que se cuida. A alegação de que nos delitos societários é necessário que a denúncia individualize a participação de cada um

---

<sup>445</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RHC nº 59.857. Relator: Ministro Firmino Paz, DJ 10 de dezembro de 1982. No mesmo sentido: RHC nº 65.349. Relator: Ministro Francisco Rezek, DJ 12 de maio de 1988 "[...] nos casos de delitos praticados por diretores de sociedade comercial, em que se presume o proveito comum, a proposta de prova do Ministério Público há de ser precisa, idônea e crível em relação aos fatos que articula. Mas, quanto à divisão desses fatos, em relação às pessoas que agem dentro da sociedade, a precisão absoluta nem sempre é exigível". In PRATES, Renato Martins. *Acusação genérica em crimes societários*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. p. 65.

<sup>446</sup> PRATES, Renato Martins. *Acusação genérica em crimes societários*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. p. 66.



dos acusados, não encontra apoio na orientação da jurisprudência desta Corte, que não considera condição ao oferecimento da denúncia a descrição mais pormenorizada da conduta de cada sócio ou gerente [...]<sup>447</sup>.

Diversamente, Martins Prates<sup>448</sup> argumenta que o exame de provas colhidas na fase instrutória importa à decisão de dar procedência ou não do requerimento condenatório, e, jamais, à supressão de falhas da peça inicial do processo penal.

Com o passar temporal, tal posicionamento foi-se alterando, resultando na maior exigência quanto à descrição pormenorizada das condutas dos agentes, conforme constata-se em jurisprudência mais recente do Supremo Tribunal Federal:

'HABEAS CORPUS' - DELITO SOCIETÁRIO - CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - LEI Nº 8.137/90 - RESPONSABILIDADE PENAL DOS SÓCIOS QUOTISTAS - DENÚNCIA QUE NÃO ATRIBUI, AOS SÓCIOS, COMPORTAMENTO ESPECÍFICO QUE OS VINCULE, COM APOIO EM DADOS PROBATÓRIOS MÍNIMOS, AO EVENTO DELITUOSO - INÉPCIA DA DENÚNCIA QUANTO A AMBOS OS SÓCIOS - (...) IMPOSSIBILIDADE DE INCRIMINAÇÃO DO QUOTISTA MINORITÁRIO SEM QUE LHE SEJA ATRIBUÍDA CONDUTA ESPECÍFICA - PEDIDO DEFERIDO. PROCESSO PENAL ACUSATÓRIO - OBRIGAÇÃO DE O MINISTÉRIO PÚBLICO FORMULAR DENÚNCIA JURIDICAMENTE APTA. O sistema jurídico vigente no Brasil - tendo presente a natureza dialógica do processo penal acusatório, hoje impregnado, em sua estrutura formal, de caráter essencialmente democrático - impõe, ao Ministério Público, a obrigação de expor, de maneira precisa, objetiva e individualizada, a participação das pessoas acusadas da suposta prática da infração penal, a fim de que o Poder Judiciário, ao resolver a controvérsia penal, possa, em obséquio aos postulados essenciais do direito penal da culpa e do princípio constitucional do "due process of law", ter em consideração, sem transgredir esses vetores condicionantes da atividade de persecução estatal, a conduta individual do réu, a ser analisada, em sua expressão concreta, em face dos elementos abstratos contidos no preceito primário de incriminação. O ordenamento positivo brasileiro repudia as acusações genéricas e repele as sentenças indeterminadas. A PESSOA SOB INVESTIGAÇÃO PENAL TEM O DIREITO DE NÃO SER ACUSADA COM BASE EM DENÚNCIA INEPTA. (...) <sup>449</sup>

Todavia, hodiernamente ainda persistem julgados no sentido de que tratando-se de crimes de autoria coletiva, de difícil individualização da conduta de cada

<sup>447</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus*. nº 73.419. Relator: Ministro Ilmar Galvão, DJ 26 de abril de 1996. In PRATES, Renato Martins. *Acusação genérica em crimes societários*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. p. 66/67.

<sup>448</sup> PRATES, 2000, p. 69 e ss.

<sup>449</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *Habeas Corpus* 84436/SP. Relator: Ministro: Celso de Mello. DJ 05 de setembro de 2006. Órgão Julgador: Segunda Turma.

participante, admite-se a denúncia de forma ‘mais ou menos’ genérica, por interpretação pretoriana do art. 41 do Código de Processo Penal, conforme aduz nossa Corte Suprema:

INQUÉRITO. CRIME COMUM. DEPUTADO FEDERAL. COMPETÊNCIA ORIGINÁRIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. EXAME DA ADMISSIBILIDADE DA DENÚNCIA. INICIAL ACUSATÓRIA QUE ATENDE AOS REQUISITOS DO ART. 41 DO CPP. DELITO DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. AUSÊNCIA DE CAUSAS IMPEDITIVAS OU SUSPENSIVAS DA PUNIBILIDADE. DENÚNCIA RECEBIDA. [...] 5. É de ser recebida a denúncia que atende aos requisitos constantes do art. 41 do Código de Processo Penal, sem incidir nas hipóteses de rejeição do art. 395 do mesmo diploma, principalmente quando a inicial acusatória aponta com precisão o momento da ação criminosa e individualiza, no tempo, a responsabilidade dos sócios quanto à gestão da empresa. A jurisprudência do STF é de que não se tolera peça de acusação totalmente genérica, mas se admite denúncia mais ou menos genérica, porque, em se tratando de delitos societários, se faz extremamente difícil individualizar condutas que são concebidas e quase sempre executadas a portas fechadas. [...] <sup>450</sup>

Conforme visto, o Supremo Tribunal Federal vem registrando entendimento oscilante no sentido de, ora entender que, quando se trata de crime societário, a denúncia pode ser “mais ou menos” genérica, ora entendendo que é necessária a descrição individualizada da conduta supostamente praticada por cada sócio, em observância ao art. 41 do CPP, sendo definido e analisado caso a caso <sup>451</sup>.

Na exegese de Eugênio Pacelli de Oliveira <sup>452</sup>, denúncia genérica é aquela que, após narrar vários fatos delituosos, ou mesmo várias condutas, imputa-as, genericamente, a todos os integrantes de uma sociedade, sem que se possa identificar a participação de cada acusado, ou seja, sem a especificação da conduta para cada agente, resultando em “dificuldade tanto para o exercício amplo da defesa, quanto para a individualização das penas”. Segundo o autor, a hipótese é de inépcia pela “ausência de especificação da medida da autoria ou participação, por incerteza quanto à realização dos fatos”.

<sup>450</sup> BRASIL. Superior Tribunal Federal, Inq. 2584/SP. Relator: Ministro Carlos Britto. DJ 07 de maio de 2009. Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

<sup>451</sup> Ibid. *Habeas Corpus* 94670/RN. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. DJ 21 de outubro de 2008, Órgão Julgador: Primeira Turma.

<sup>452</sup> OLIVEIRA, 2008, p. 154.

Jefferson Ninno<sup>453</sup> compreende que a exposição do fato delituoso, com todas as suas circunstâncias, é essencial. Além da imputação da conduta dever se ajustar ao tipo, descrevendo-se os pormenores que envolvam o crime, sejam os que possam qualificá-lo, desqualificá-lo, agravá-lo ou atenuá-lo, permitindo ao acusado a realização da plena defesa, caso contrário, “ela será considerada inepta, ensejando a rejeição da inicial ou o posterior trancamento da ação penal proposta”.

Aduz o autor que o órgão ministerial, para acusar formalmente alguém, “deve estar respaldado por um suporte probatório idôneo, a fim de evitar constranger ilegalmente alguém sem justa causa”, onde a mera descrição, na peça inaugural, da figura típica imputada mostra-se de todo “insuficiente, leviana e caracteriza constrangimento ilegal a seu *status libertatis*”<sup>454</sup>.

Neste sentido, em respeito a diversos princípios do ordenamento jurídico, é indispensável que a peça acusatória individualize a conduta de cada denunciado. Em se tratando de crimes societários, a obrigatoriedade não é diferente, conforme extrai-se de diversos julgados do STJ<sup>455</sup>.

Fernando da Costa Tourinho Filho<sup>456</sup> entende que é bastante comum o representante ministerial não especificar (na denúncia) a participação de cada acusado, “preferindo uma maneira mais cômoda, com a expressão ‘atuando de comum acordo e identidade de propósito...’”. Segundo o autor, a descrição das condutas aos seus autores é essencial ainda quando a acusação é dirigida a diversas pessoas, e mais ainda se essas pessoas são reunidas pela circunstância do exercício de cargos de direção ou de sociedade de uma empresa, “sob pena de estarmos face a face com uma espécie de *denúncia vazia*, empregada essa expressão em todo o seu sentido semântico, gramatical”.

---

<sup>453</sup> NINNO, Jeffersosn. Ação penal pública incondicionada. In: FRANCO, Alberto Silva; STOCO, Rui (Coords.). *Código de processo penal e sua interpretação jurisprudencial: doutrina e jurisprudência*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. 2 v. p. 339.

<sup>454</sup> Ibid., p. 340.

<sup>455</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, *Habeas Corpus* 131153/PA. Relator: Ministro Felix Fischer. Órgão Julgador: Quinta Turma. DJ 16 de junho de 2009. Ementa: “PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. ARTS. 149, 203 E 297, §4º, DO CP. INÉPCIA DA DENÚNCIA. AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO DO PACIENTE. INOCORRÊNCIA. CITAÇÃO POR EDITAL. IMPOSSIBILIDADE DE AVERIGUAÇÃO NA VIA ELEITA. I - A peça acusatória deve conter a exposição do fato delituoso em toda a sua essência e com todas as suas circunstâncias. (HC 73.271/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Celso de Mello, DJU de 04 de setembro de 1996). Denúncias genéricas que não descrevem os fatos na sua devida conformação, não se coadunam com os postulados básicos do Estado de Direito. (HC 86.000/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJU de 02 de fevereiro de 2007). A inépcia da denúncia caracteriza situação configuradora de desrespeito estatal ao postulado do devido processo legal. [...]”.

<sup>456</sup> TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. *Processo penal*. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005. 1 v. p. 397.

Conforme verificado, o Supremo Tribunal Federal, em algumas decisões, têm aceito denúncia “mais ou menos” genéricas a crimes societários, ou seja, sem haver a individualização da conduta dos sócios<sup>457</sup>. Todavia, neste sentido adverte Manoel Pedro Pimentel<sup>458</sup>, defendendo que “se a responsabilidade penal é subjetiva, não pode recair indistintamente sobre todos os diretores, mas apenas sobre os que tiveram participação efetiva no fato delituoso”.

Por força do dispositivo legal trazido pelo art. 41 do CPP<sup>459</sup>, cabe à denúncia responder à seguinte questão: “o que, especificamente, fizeram ou deixaram de fazer os agentes?”<sup>460</sup> Renato Martins Prates<sup>461</sup> responde no sentido de que “sem descrição fática dos delitos o pedido despe-se de sua *ratio essendi*”, pois o fato delituoso e suas circunstâncias constituem a razão do pedido condenatório, afinal, não é a qualificação jurídica da conduta do denunciado que constitui a causa de pedir, mas a descritiva dos fatos e seus detalhes, tanto assim que, no caso de não ser correta a qualificação jurídica constante na peça inicial, o juiz conhecerá os pedidos, desde que estes tenham relação com os fatos e circunstâncias descritas na denúncia.

Nas lições dos autores Ada Pellegrini Grinover, Antônio Scarance Fernandes e Antônio Magalhães Gomes Filho<sup>462</sup>, quando da ocorrência de imputação omissa ou deficiente, que possa, de alguma forma, gerar dificuldade de se concretizar a ampla defesa, preceito constitucional, trata-se de causa de nulidade absoluta, insanável. Concluem que, aos casos de denúncia genérica quando de co-autoria, esta acaba por gerar uma responsabilidade objetiva dos agentes, o que é inadmissível pelo princípio da personalidade, dentre outros princípios que também a reprovam.

Em matéria de nulidade, Heráclito Antônio Mossin<sup>463</sup> leciona que as circunstâncias primárias devem constar na denúncia e, caso nela não se registrem e resulte prejuízo ao réu em virtude deste fato, a inépcia da peça postulatória será

---

<sup>457</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Inq. 2584/SP. Relator: Ministro Carlos Britto. DJ 07 de maio de 2009. Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

<sup>458</sup> PIMENTEL, Manoel Pedro. *Crimes contra o sistema financeiro nacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. p. 397.

<sup>459</sup> “Art. 41 - A denúncia ou queixa conterá a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, a qualificação do acusado ou esclarecimentos pelos quais se possa identificá-lo, a classificação do crime e, quando necessário, o rol das testemunhas.”

<sup>460</sup> SILVA, 2007, p. 285.

<sup>461</sup> PRATES, 2000, p. 23.

<sup>462</sup> GRINOVER, Ada Pellegrini; FERNANDES, Antônio Scarance; GOMES FILHO, Antônio Magalhães. *As nulidades no processo penal*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 97-99.

<sup>463</sup> MOSSIN, Heráclito Antônio. *Nulidades no direito processual penal*. 3. ed. Barueri: Manole, 2005. p. 136/137.

incorrigível, sendo caso de nulidade absoluta. Para o autor, tal nulidade deve ser evitada pelo magistrado, que não deve recebê-la, não permitindo o ajuizamento da ação penal, por se tratar de formalidade essencial.

Segundo Cezar Roberto Bitencourt e Andrei Zenkner Schmidt<sup>464</sup>, deve ocorrer a nulidade de uma sentença condenatória por ausência de individualização de condutas na inicial. Salientam que, nos crimes contra a ordem tributária, suas circunstâncias devem vir particularizadas na denúncia, possibilitando o exercício da ampla defesa, e, igualmente particularizadas em eventual sentença condenatória, “sob pena de a própria fiscalização tributária prevalecer sobre a judicial”. E, caso tais fatos não se vislumbrem, “impõe-se o reconhecimento da nulidade absoluta”.

Argumento comum à aceitação da denúncia “mais ou menos” genérica, pauta-se na explicação de que a individualização das condutas dar-se-á no curso da instrução. Tal posição é criticada por Hugo de Brito Machado<sup>465</sup>, afirmando que “o que se faz durante a instrução é a prova”, e não a imputação. Esta deve estar contida na denúncia, com imputação dirigida a cada um dos acusados, de forma individualizada, mesmo que apenas com indícios de prova, sob pena de cerceamento de defesa.

A exemplo de cerceamento de defesa aos casos de denúncia genérica, salienta este autor que, como o rol de testemunhas é oferecido na defesa prévia, “é possível que somente quando indicadas certas circunstâncias tenha a defesa dos réus, ou de um, ou de alguns deles, a oportunidade de saber quem, dentro ou fora da empresa, conhece os fatos e pode, assim, sobre os mesmos depor”. Assim sendo, desconhecendo-se os fatos, poder-se-á concretizar prejuízos quanto à indicação dessas testemunhas<sup>466</sup>.

A denúncia, realizada em conformidade com a lei e a Constituição, permite que o denunciado tenha conhecimento dos fatos a ele imputados, logo, permitindo-lhe se defender. Quando esta situação não ocorre, notório, portanto, o cerceamento do direito constitucional de defesa, afinal, não sabe, o (s) acusado (s), exatamente do que se defender.

---

<sup>464</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; SCHMIDT, Andrei Zenkner. *Direito penal econômico aplicado*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 9.

<sup>465</sup> MACHADO, 2002, p. 144.

<sup>466</sup> *Ibid.*, p. 145.

Cediço que “não há outro momento da vida coletiva em que o indivíduo se coloque tão à mercê do Estado, como quando é criminalmente acusado”<sup>467</sup>, nada justifica que a peça inicial acusatória não contenha todos os fatos a serem defendidos, afinal, segundo a exegese de Luiz Antonio Câmara, é grande a “desproporção de forças” entre o Estado acusador e o acusado, de forma que a concretização dos direitos e garantias fundamentais podem equiparar ambos num patamar mais próximo à igualdade de partes, em conformidade com os postulados constitucionais<sup>468</sup>.

Então, salientam-se os argumentos do Ministro Assis Toledo<sup>469</sup>, para quem, “sem a descrição de condutas específicas que vinculem cada diretor ao evento criminoso, não é possível viabilizar a denúncia”, pois esta, por suas conseqüências graves como resultado direto, “não pode ser produto de ficção literária”.

Voltando ao pensar de Hugo de Brito Machado<sup>470</sup>, “a leitura da denúncia deve oferecer resposta para as perguntas: *quem, o que, quando, como e onde*”, ou seja, *quem é o acusado, o que está sendo imputado ao acusado, quando, como e onde* aconteceu o fato criminoso, assim como, as circunstâncias de tempo, modo e lugar deste acontecimento e, caso estes requisitos não constem na peça preambular acusatória, ela é inepta. Registra ainda, que não basta a descrição do fato típico, pois este já está na norma penal, e simplesmente repeti-lo não atende à exigência do art. 41 do Código de Processo Penal.

Para o autor, admitir a denúncia que não descreve a participação de cada acusado, ainda que sumariamente, “é uma forma oblíqua de admitir a responsabilidade objetiva”, bastando, para se responder pelo crime tributário, ser diretor de uma empresa na qual tenha sido praticado fato capaz de configurar o tipo penal. Todavia, esta responsabilidade ‘objetiva’ não é permitida ao direito penal de culpabilidade, exigindo-se a responsabilidade subjetiva, e, para que isso se materialize, a denúncia deve especificar a participação de cada acusado, sob pena de resultar em dolo presumido, contrariando diversos princípios, tais como o da presunção da inocência, sendo, dessa forma, imperioso que ela descreva

---

<sup>467</sup> CÂMARA, Luiz Antonio. *Prisão e liberdade provisória: lineamentos e princípios do processo penal cautelar*. Curitiba: Juruá, 1997. p. 27.

<sup>468</sup> *Ibid.*, loc. cit.

<sup>469</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 6ª Turma, RHC 4.727, DJU 20 de novembro de 1996.

<sup>470</sup> MACHADO, 2002, p. 136.

detalhadamente o fato típico doloso imputado ao sujeito (ou aos sujeitos), evitando-se, assim, qualquer forma de presunção<sup>471</sup>.

Defendendo pensamento de mesma natureza, Marta Saad<sup>472</sup> argumenta no sentido da limitação imposta pelo art. 29 do Código Penal pátrio<sup>473</sup>, que afasta qualquer possibilidade de se admitir a responsabilidade objetiva, vez que inclui a culpabilidade. Igualmente o art. 11 da Lei 8.137/90<sup>474</sup>, estabelecendo que incide nas penas nela cominadas, na medida de sua culpabilidade. Assim sendo, defende ser “indispensável que a denúncia estabeleça exatamente em que medida o acusado, individualmente considerado, concorreu para a prática delitiva”. À autora, para se realizar a defesa do co-autor ou partícipe, é necessário saber exatamente qual é a parcela de sua contribuição para com o fato delituoso, impondo-se, para tanto, que a peça inicial narre, clara e precisamente, a conduta de todos os imputados.

Analisando as amplas possibilidades de investigação policial, inclusive com o acompanhamento e investigação do próprio Ministério Público, não há de se admitir a ocorrência de denúncias genéricas, afinal, como salienta Aury Lopes Jr.<sup>475</sup>, “a função de evitar acusações infundadas é o principal fundamento da investigação preliminar”, a ser, esta atividade, o “filtro processual”.

Diante desse ensinamento, pensamos que, pela amplitude possível dada à investigação, não se justifica o recebimento de denúncias genéricas, que acabem por direcionar todo o ônus probatório à defesa. Afinal, é no fato descrito na denúncia que a ação penal visará investigar, resultando em conseqüências jurídico-penais. Assim, “o fato narrado é o próprio objeto do processo penal, da ação penal de conhecimento de natureza condenatória, e a ele a sentença final deve se limitar”, onde “a maior garantia da defesa está na própria acusação”<sup>476</sup>.

Em se tratando, especificamente, da matéria penal tributária, na qual o resultado ‘supressão ou redução do tributo’ faz parte do tipo penal, a configuração do dolo específico é fundamental, devendo vir especificado na denúncia, pois deve

---

<sup>471</sup>MACHADO, 2002, p. 143.

<sup>472</sup> SAAD, Marta. Denúncia nos crimes societários. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes (Coords.). *Direito penal tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 236.

<sup>473</sup> “Art. 29 - Quem, de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade”.

<sup>474</sup> “Art. 11. Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade”.

<sup>475</sup> LOPES JUNIOR, Aury. *Direito processual e sua conformidade constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. 1 v. p. 228.

<sup>476</sup> SAAD, op. cit., p. 219.

indicar o tributo suprimido ou reduzido, e, assim, necessária a indicação dos fatos que demonstrem cabalmente o dolo, além do prejuízo sofrido pelo Fisco<sup>477</sup>.

Neste sentido, o simples fato de o indivíduo ser sócio de uma pessoa jurídica não autoriza que seja denunciado, necessitando que a conduta delituosa esteja descrita de modo a possibilitar o contraditório e a ampla defesa, pois a inicial deve demonstrar a existência de nexos de causalidade, entre o resultado danoso e a conduta dos agentes à prática do ato ou da omissão, ou de qualquer elemento indiciário da culpabilidade, em conformidade com as lições de Denilson Feitoza<sup>478</sup>.

Sob a ótica de que todos os crimes devem ser combatidos, o problema, parece-nos, encontra-se que, por conta da obsessão punitiva, “divulga-se a idéia de que os crimes praticados pelos ricos merecem uma punição mais severa do que aqueles praticados pelos pobres”<sup>479</sup>, resultando que, o Ministério Público, abraçando esta causa injusta, acaba oferecendo denúncias manifestamente ineptas, muitas vezes causando sérias conseqüências aos denunciados, propagando-se a idéia de que os negócios realizados pelos empresários estão, necessariamente, ligados à ilicitude.

Tendo em vista o princípio constitucional da presunção de inocência, “é certo que a instauração de um processo criminal perturba a paz e a tranqüilidade do acusado e atinge o seu *status dignitatis*, não devendo, portanto, prosseguir sem que para tanto haja justo motivo”, sendo necessário, no mínimo, um suporte probatório fático a embasar a imputação motivada contra um cidadão, cabendo, ao juiz, a realização do controle constitucional da denúncia<sup>480</sup>.

Constata-se que o recebimento de uma denúncia de caráter genérico fere princípios de direito constitucional, de direito penal e processual penal, tais como: princípio da ampla defesa e do contraditório, da personalidade/individualização da acusação, da presunção de inocência, da dignidade da pessoa humana, dentre outros mediamente protegidos. Permitir o recebimento e a continuidade processual de denúncias genéricas significa, emprestando a expressão de Marta Saad<sup>481</sup>, “aceitar a flexibilização da garantia constitucional do direito de defesa, o que é inadmissível”.

---

<sup>477</sup> SAAD, 2007, p. 219-220.

<sup>478</sup> FEITOZA, Denilson. *Direito processual penal: teoria, crítica e práxis*. 5. ed. rev., ampl. e atual. Niterói: Impejus, 2008. p. 265.

<sup>479</sup> SILVA, 2007, p. 279.

<sup>480</sup> PRATES, 2000, p. 27 e ss.

<sup>481</sup> SAAD, op. cit., p. 225.



### 3.4 CONSIDERAÇÕES SOBRE OS TEMAS

Diante das situações normativas acima elencadas, tem-se as seguintes conclusões: o Judiciário vêm aceitando denúncias “mais ou menos” genéricas quando de acusações a crimes societários, que, em sua maioria, referem-se a crimes contra a ordem tributária. Tais fatos demonstram o interesse estatal em punir os sonegadores fiscais, independente da pormenorização da conduta de cada pseudo co-autor na denúncia.

Concomitantemente, o Legislativo elabora mecanismos desprisiionalizantes a beneficiar o mesmo suposto criminoso, tal como a extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida fiscal, demonstrando o interesse arrecadatário implícito nestas normas penais.

Neste contexto, constata-se a instrumentalização do direito penal a tutelar os crimes tributários, pois, ao mesmo tempo em que se possibilita a extinção da punibilidade quando da quitação da dívida fiscal, se aceita denúncias que não descrevem quais as condutas praticadas pelo suposto criminoso fiscal, demonstrando um recrudescimento judicial, inclusive em desrespeito a princípios constitucionais.

Tais situações revelam incongruências existentes na esfera de punição dos crimes contra a ordem tributária, notadamente quando utiliza o aparelho judicial como meio coercitivo à cobrança de impostos, esvaziando o simbolismo do direito penal perante a coletividade.

#### 4 ANÁLISE ARGUMENTATIVA A SUSTENTAR PROPOSTAS DESPRISIONALIZANTES AOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

“Qual a origem das penas, e em que se funda o direito de punir? Quais as punições que se devem aplicar aos diferentes crimes? ... Levarão ao fim proposto pelas leis? Quais os meios mais apropriados para prevenir os delitos? As mesmas penas serão igualmente úteis em todas as épocas? Qual a influência que exercem sobre os costumes?”<sup>482</sup>.

Até o presente momento, já foram objetos de avaliação os bens jurídicos tutelados pela nova sociedade, inclusive a ordem econômica, e especificamente, a ordem tributária.

Já se observou, ainda que sucintamente, algumas incongruências nas legislações penal e processual penal relacionadas aos crimes contra a ordem tributária, tais como a condição do prévio exaurimento da via administrativa antes de se adentrar com a ação penal; as causas extintiva e suspensiva da punibilidade pelo pagamento/parcelamento do débito fiscal e a possibilidade do Judiciário aceitar denúncias (mais ou menos) genéricas quando dos crimes societários.

Chegada a hora, então, de se analisar se é cabível, possível ou recomendável propostas que visem a desprisonalização, ou até a descriminalização dos delitos tributários, o que, já se adianta, não será tarefa fácil.

Para tal intento, buscar-se-á rever alguns conceitos, posicionamentos e sugestões doutrinárias a darem sustentabilidade a este desiderato, analisando se tal proposta merece guarida ou se deve ser arquivada.

Assim sendo, pautar-se-á sobre diversas facetas do ordenamento jurídico, que estejam, de alguma forma, relacionadas com o propósito de idealizar meios alternativos à criminalização tributária, na tentativa de demonstrar que idéias desprisonalizantes não são, de todo, mendazes.

---

<sup>482</sup> BECCARIA, Cesare. *Dos delitos e das penas*. Tradução: Torrieri Guimarães. 2. ed. São Paulo: Martin Claret, 2007. p. 17.

#### 4.1 A REPARAÇÃO DO DANO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Remetendo-se à legislação penal dos primórdios das comunidades humanas, encontrar-se-á o instituto da reparação a delitos geradores de um dano, o qual fosse possível de ser reparado e que não colocasse em perigo as condições existenciais da comunidade, “bastava a restauração do *status quo ante*, tornando-se desnecessário qualquer castigo”, onde “a composição era uma indenização que o delinqüente deveria pagar à família ofendida, em troca da qual, abandonava-se o direito à vingança”<sup>483</sup>.

No período do Direito romano, aos delitos privados, como sendo aqueles que não importavam risco ao grupo social, a sanção reportava-se à *compositio*, que era uma “quantia devida exclusivamente ao ofendido, estabelecida em proporção ao crime praticado”<sup>484</sup>.

Verificando a legislação do período Neolítico, precisamente na segunda Idade da Pedra, na lei do Talião, materializada pelo Código de Hamurabi, ter-se-á a regra “tal pena qual delito”, que consagrava: “alma por alma, olho por olho, dente por dente, mão por mão, pé por pé, queimadura por queimadura, chaga por chaga, equimose por equimose”, registrando, à época, significativo avanço em relação à desproporcionalidade da vingança<sup>485</sup>. Neste diapasão, ter-se-ia que delitos de dano patrimonial, deveriam, igualmente, sofrer penas patrimoniais.

Passando pela Escola Clássica, encontra-se a busca pela finalidade utilitária da pena, proclamando que “o direito de punir deve buscar suas razões, mais na necessidade de defender a sociedade, do que em castigar moralmente o criminoso”, passando, a pena, a elevar seu caráter de utilidade pública ao retributivismo. Afirmava-se<sup>486</sup> que “se depois do primeiro crime se tivesse a certeza moral de que não viria a ocorrer nenhum outro, a sociedade não teria o direito de puni-lo”. Feuerbach, neste passo, também afirmava que o fim da pena não é punir, mas prevenir<sup>487</sup>.

---

<sup>483</sup> GOMES, Luiz Flávio. Responsabilidade penal objetiva e culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Direito penal empresarial: tributário e das relações de consumo*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 78.

<sup>484</sup> Ibid., p. 81.

<sup>485</sup> Dados Segundo COSTA apud GOMES, 1995, p. 80-81.

<sup>486</sup> ROMAGNOSI (1761-1835) apud GOMES, 1995.

<sup>487</sup> Ibid., p. 87-88.

Sabedores de que o criminoso e a vítima constituem as bases da arquitetura penal, torna-se recomendável a elaboração de um 'direito penal da vítima', procurando-se a substituição das penas curtas de prisão pelo pagamento coercitivo de uma indenização ao ofendido, em conformidade ao proposto pela Escola Positiva, onde se reconheceu que “a reparação do dano é meio para restabelecer o equilíbrio jurídico e social perturbado pela infração e, também, como expressão moderna de Política Criminal”<sup>488</sup>.

Analisando sobre o instituto, Rodrigo Sánchez Rios<sup>489</sup> constata que, com o advento do direito penal moderno, e, conseqüentemente, com o exercício da Justiça sendo privativo do Estado, a vítima foi sendo deixada de lado, sobrando, a ela, apenas a busca pela reparação na esfera civil. Como resultado, verificou o autor, que o agente criminoso acabará por não se preocupar com esta reparação, imaginando que, “cumprida a pena privativa de liberdade, irá entender como espécie de ‘valor agregado’ da própria pena qualquer demanda de natureza civil a título de reparação, acreditando, na maioria das vezes, estar descompromissado desta incumbência”.

Nos dias atuais, a reparação do dano voltou a estar no cerne das políticas criminais, tanto pela estigmatização social resultante da aplicação da pena restritiva de liberdade, quanto pela crise dos meios ressocializadores da pena, buscando-se, para uma certa classe de delitos, que esta reparação, então penal, possa satisfazer o dano resultante da fatídica ação, fazendo crescer o estudo da vitimologia. Assim sendo, cresce a discussão sobre a reparação do dano como pena substitutiva das penas tradicionais, revelando sua importância aos fins da pena<sup>490</sup>.

Sánchez Rios<sup>491</sup> recomenda que “a reparação do dano poderá ser uma terceira opção no âmbito das conseqüências jurídicas do delito, seja substituindo as penas tradicionais, seja projetando-se nas formas de suspensão ou atenuação da pena nos delitos mais graves”. Todavia, adverte que este instituto pode vir a favorecer significativamente a classe social mais abastada, devendo, portanto, ser utilizado aos delitos de baixa gravidade, e não como pena autônoma.

---

<sup>488</sup> DOTTI, René Ariel. *Bases e alternativas para o sistema de penas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 300 e ss.

<sup>489</sup> RIOS, 2003, p. 75-76.

<sup>490</sup> *Ibid.*, p. 79.

<sup>491</sup> *Ibid.*, p. 85-89.

Analisando os fins da pena, deve-se, a princípio, ter em consideração que a política criminal e a orientação legislativa dependerão do exame das finalidades da pena, que giram em torno da prevenção e retribuição, e relembrando os ensinamentos das teorias absolutistas<sup>492</sup>, ao sustentarem que a pena repousa sobre um ideal de justiça, onde, ao mal injusto do crime há de corresponder o mal injusto da pena. Assim, entende-se que o direito penal tem por função resguardar os direitos de todos os indivíduos e, para tanto, a pena passa a assumir três funções: no momento da ameaça, a prevenção geral; em sua aplicação, o caráter retributivo; e na execução, o caráter reeducativo e socializador<sup>493</sup>.

Considerando-se que, à lei penal, deposita-se a finalidade de proteção dos bens fundamentais à vida em sociedade, e, à hipótese do descumprimento da norma penal, a previsão de uma pena, o Estado não pode prever a perda da liberdade para salvaguardar bens menos importantes que ela própria, pois “a pena representa a perda ou diminuição de um bem jurídico, que não necessariamente a liberdade, cujo caráter é preventivo e retributivo”, assim, exigindo proporcionalidade entre a ofensa sofrida pelo bem jurídico tutelado<sup>494</sup>.

Neste exato sentido, Beccaria<sup>495</sup> defendia que “as penas que vão além da necessidade de manter o depósito da salvação pública são injustas por sua natureza”. Se considerarmos que a finalidade das penalidades não está na tortura e aflição do indivíduo, nem em desfazer um crime que já está praticado, as penalidades e o modo de aplicá-las proporcionalmente ao delito cometido devem provocar, no espírito público, a impressão mais eficaz e mais durável, além de ser o “menos cruel no corpo do culpado” quanto possível<sup>496</sup>.

Reportando-se aos crimes tributários, cujo dano direto é financeiro, parece mais adequado que a punição também devesse se reportar a uma sanção patrimonial, registrando similaridade com a essência e culpabilidade do delito, diversamente do previsto pela legislação pátria, que estabelece penas restritivas de liberdade (salvo quando do pagamento do tributo devido em momento anterior ao recebimento da denúncia, configurando causa extintiva da punibilidade).

---

<sup>492</sup> Nela figuram Emmanuel Kant e Hegel, segundo lições de PALHARES, 2004, p. 155.

<sup>493</sup> Ibid., p. 157.

<sup>494</sup> Ibid., p. 158.

<sup>495</sup> BECCARIA, 2007, p. 20.

<sup>496</sup> Ibid., p. 49.

Segundo respeitada doutrina, a adoção da pena privativa de liberdade pelo direito tributário simplesmente incute temor ao cidadão, revelando um caráter utilitarista do sistema penal, “de expiar o fracasso da Administração Fiscal em sua missão de zelar pela arrecadação tributária”<sup>497</sup>.

Nos crimes tributários legislados pela Lei 8.137/90, art. 1º e 2º, conforme já registrado, a sanção penal prevista é cumulativa, composta de pena pecuniária (multa)<sup>498</sup> com a privativa de liberdade, que pode variar de seis meses a cinco anos. Assim constata-se que tais penas podem ser, e são freqüentemente substituídas por penas alternativas, em conformidade com o art. 44 do Código Penal<sup>499</sup>, quando a condenação não for superior a quatro anos (o que normalmente acontece); ou pelo art. 60, § 2º<sup>500</sup> do mesmo Diploma quando se tratar de pena não superior a seis meses. Isso considerando-se que, quando da denúncia, não tenha sido oferecida suspensão condicional do processo, disposto pelo art. 89 da Lei 9.099/95<sup>501</sup> e Lei 10.259/2001, e que não se tenha proposto, igualmente, a suspensão condicional da pena (*sursis*), legislada pelo art. 77 do Código Penal pátrio<sup>502</sup>, quando se tratar de pena igual ou inferior a dois anos.

<sup>497</sup> PALHARES, 2004, p. 158.

<sup>498</sup> Esta pena pecuniária tem caráter penal, não devendo se confundir com aquela fiscal.

<sup>499</sup> “Art. 44 - As penas restritivas de direitos são autônomas e substituem as privativas de liberdade, quando: I - aplicada pena privativa de liberdade não superior a quatro anos e o crime não for cometido com violência ou grave ameaça à pessoa ou, qualquer que seja a pena aplicada, se o crime for culposo; II - o réu não for reincidente em crime doloso; III - a culpabilidade, os antecedentes, a conduta social e a personalidade do condenado, bem como os motivos e as circunstâncias indicarem que essa substituição seja suficiente. § 1º (Vetado); § 2º Na condenação igual ou inferior a um ano, a substituição pode ser feita por multa ou por uma pena restritiva de direitos; se superior a um ano, a pena privativa de liberdade pode ser substituída por uma pena restritiva de direitos e multa ou por duas restritivas de direitos; § 3º Se o condenado for reincidente, o juiz poderá aplicar a substituição, desde que, em face de condenação anterior, a medida seja socialmente recomendável e a reincidência não se tenha operado em virtude da prática do mesmo crime; § 4º A pena restritiva de direitos converte-se em privativa de liberdade quando ocorrer o descumprimento injustificado da restrição imposta. No cálculo da pena privativa de liberdade a executar será deduzido o tempo cumprido da pena restritiva de direitos, respeitado o saldo mínimo de trinta dias de detenção ou reclusão; § 5º Sobrevindo condenação a pena privativa de liberdade, por outro crime, o juiz da execução penal decidirá sobre a conversão, podendo deixar de aplicá-la se for possível ao condenado cumprir a pena substitutiva anterior”.

<sup>500</sup> “Na fixação da pena de multa o juiz deve atender, principalmente, à situação econômica do réu. § 2º - A pena privativa de liberdade aplicada, não superior a 6 (seis) meses, pode ser substituída pela de multa, observados os critérios dos incisos II e III do Art. 44 deste Código”.

<sup>501</sup> “Art. 89. Nos crimes em que a pena mínima cominada for igual ou inferior a um ano, abrangidas ou não por esta Lei, o Ministério Público, ao oferecer a denúncia, poderá propor a suspensão do processo, por dois a quatro anos, desde que o acusado não esteja sendo processado ou não tenha sido condenado por outro crime, presentes os demais requisitos que autorizariam a suspensão condicional da pena”.

<sup>502</sup> “Art. 77 - A execução da pena privativa de liberdade, não superior a 2 (dois) anos, poderá ser suspensa, por 2 (dois) a 4 (quatro) anos, desde que: I - o condenado não seja reincidente em crime doloso; II - a culpabilidade, os antecedentes, a conduta social e personalidade do agente, bem como

Registre-se, ainda, a causa extintiva da punibilidade pelo pagamento da dívida tributária, ou sua suspensão quando do parcelamento antes do recebimento da denúncia, afastando a ameaça de condenação ao suspeito capacitado economicamente.

Ante tais situações jurídicas, conclui-se que a intervenção penal na esfera tributária tem se registrado inócua pois, com tantos meios jurídicos alternativos à pena privativa de liberdade, restam poucos infratores condenados à prisão, constatando-se que a própria lei cria vários mecanismos a evitar a aplicação da privação da liberdade, tanto de reclusão, mais ainda de detenção.

Conscientes de que: o crime contra a ordem econômica é de natureza patrimonial, de bem jurídico coletivo, sem ofensa direta à pessoa; poucas são as condenações que, em concreto, aplicam penas privativas de liberdade, muitas, inclusive, sendo substituídas por penas pecuniárias; que o pagamento do tributo devido antes do recebimento da denúncia é causa extintiva da punibilidade; a reparação do dano atende às recomendações dos fins da pena; temos que: o instituto da reparação do dano pode, perfeitamente, ser utilizado para embasar uma possível e permanente desprisionalização dos crimes contra a ordem tributária.

A nosso ver, ao presente ilícito penal, o ideal seria a aplicação, tão-somente, de sanções pecuniárias e/ou outras restritivas de direitos (tais como o trabalho em instituições públicas àqueles que não podem dispor de valores), passando, então, a atender aos princípios fundamentais, tais como a dignidade da pessoa humana, retirando-se a cota de 'dor' imputada ao sentenciado, buscando-se, sempre, o aperfeiçoamento da concretude de um Estado garantista<sup>503</sup>.

Deixe-se claro que, pelas mesmas razões, poder-se-á pensar até numa possível descriminalização desses ilícitos, direcionando sanções a outros ramos do ordenamento jurídico, tal como o administrativo, uma vez que lá já se encontram estabelecidas multas em percentuais altíssimos, e independente da ocorrência de dolo ou culpa.

---

os motivos e as circunstâncias autorizem a concessão do benefício; III - Não seja indicada ou cabível a substituição prevista no Art. 44 deste Código”.

<sup>503</sup> Registre-se, ainda, o benefício da economia processual/prisional resultante deste tipo de substituição.

## 4.2 A FUNÇÃO PROMOCIONAL E SIMBÓLICA DO DIREITO PENAL

Modernamente pode-se constatar que parte da sociedade acredita estar, com o direito penal, e, conseqüentemente, na pura repressão, a solução à criminalidade, tanto a tradicional, quanto a moderna, da qual a ordem econômica e, assim, a tributária, fazem parte.

Contribuem, à expectativa de que o sistema penal é a solução aos problemas da sociedade, os meios de comunicação, tais como as novelas, o mundo cinematográfico e demais programas televisivos e cibernéticos, que vêm na criminalidade, um bom negócio, propagando que é na ciência penal que pousa a segurança aos dramas da sociedade, resultando num pensamento mendaz generalizado<sup>504</sup>.

Segundo Renato de Mello Jorge Silveira<sup>505</sup>,

A mera construção de novos tipos penais, ou ainda, um simples endurecer penal, além de propiciar uma falsa ilusão de resolução dos problemas sociais, acaba por desvirtuar o sistema por completo. Não é compatível nem com a dogmática moderna, nem com os princípios e garantias assegurados pelo Estado Democrático de Direito.

Sustenta, citando Filippo Sgubbi, que o auge do simbolismo penal encontra-se nas “vedetes penais”<sup>506</sup>, caracterizada pela instrumentalização do direito repressivo pelo Estado a conter diversas esferas sociais, provocando seu alargamento, com a finalidade de sancionar condutas que, à opinião pública, devem sofrer constrição penal. Esta ansiedade social pela utilização do direito penal seria resultado do conteúdo propagado pelos meios de comunicação de massa, que, com seu sensacionalismo, impressionam o cidadão comum, pois acabam transmitindo a idéia falaciosa de que “se alguém, no ápice da pirâmide social vier a ser punido por um crime, qualquer infração de sua parte também o será”<sup>507</sup>.

---

<sup>504</sup> SILVEIRA, 2003, p. 169-170.

<sup>505</sup> Ibid., loc. cit.

<sup>506</sup> Expressão de Sgubbi.

<sup>507</sup> SILVEIRA, op. cit., p. 171.



Alessandro Baratta<sup>508</sup> adverte no sentido de que, no momento em que o direito penal passa a cuidar dos interesses difusos, o Estado transforma-se em “Estado de prevenção”, antecipando condutas muitas vezes sem o embasamento técnico-científico necessário, resultando na expansão errônea do direito penal.

Luciano Anderson de Souza<sup>509</sup> comenta que os meios de comunicação, no cumprimento de sua função supostamente informativa, acabam por explicitar em demasia atos de violência, de maneira que o cidadão, acompanhando tais agressões, se enxerga na própria vítima do crime exposto, implicando na “banalização desta violência” e no “sentimento crescente de vitimização social”. Em resultado, esta vitimização é exteriorizada em movimentos doutrinários que buscam a expansão do direito penal.

Quanto à criminalidade atual, Hassemer<sup>510</sup> afirma que a presença da violência nas sociedades é constante e não se modifica, alterando-se, apenas, a predisposição do indivíduo em percebê-la, onde “os fenômenos violentos impregnam com muito maior intensidade que antes nossa capacidade de percepção social e cultural”, gerando, na opinião popular, grandes possibilidades de “dramatizar a violência e de politizá-la”.

Nélson Hungria<sup>511</sup>, na década de cinquenta do século passado, já advertia que a opinião popular não deve intervir, tanto na elaboração das leis penais, quanto no julgamento delas, em franca advertência a julgadores mais preocupados com a opinião pública, do que com os princípios democráticos norteadores do direito penal.

Segundo o autor,

Costuma-se elogiar o juiz que faz praça de decidir pelo coração, em contraste franco com o preceito legal. Chamam-lhe *bom juiz*, como ao juiz Magnaud. Não percebem, porém, os que assim procedem, que estão exaltando um exemplo de afoito charlatanismo ou uma forma dissimulada de prevaricação, isto é, o abusivo descumprimento da lei e a traição ao cargo pela vaidade de se ver bafejado pela aura popular ou de impor suas mais ou menos insinceras convicções extralegais de política social<sup>512</sup>.

---

<sup>508</sup> BARATTA, Alessandro. *Criminologia crítica e crítica do direito penal: introdução à sociologia do direito penal*. Tradução: Juarez Cirino dos Santos. 3. ed. Rio de Janeiro: Revan Instituto Carioca de Criminologia, 2002, p. 171-172.

<sup>509</sup> SOUZA, Luciano Anderson de. *Expansão do direito penal e globalização*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 57 e ss.

<sup>510</sup> HASSEMER, 1999, p. 39 e ss.

<sup>511</sup> HUNGRIA, 1955, p. 78.

<sup>512</sup> *Ibid.*, loc. cit.

Hugo de Brito Machado<sup>513</sup> frisa que a utilização estatal do direito penal, e, conseqüentemente da privação de liberdade, acaba por resultar na ineficácia da pena criminal. Tal argumentação sustenta-se em virtude de serem constantes no Judiciário, os ilícitos penais em que se verifica a substituição da pena de prisão por outras de natureza diversa (especialmente aqueles com previsão de pena pequena), e também por outros meios que acabam por extinguir a punibilidade, gerando a descredibilidade do próprio ordenamento jurídico-penal perante a coletividade, e “o efeito intimidativo se vai enfraquecendo e a eficácia da pena criminal, em conseqüência, se vai tornando menor”. Salienta o autor, que a criminalização de condutas, que acabam sendo por alguma razão, despenalizadas, resulta em simples ilusão, uma vez que o simbolismo penal enfraquece, resultando desvantajoso ao próprio sistema.

Segundo Machado, é a sanção o meio utilizado pelo Direito com a finalidade de desestimular a conduta consistente na afetação de um bem, e esta só é útil na proporção de sua eficácia, e depende de sua viabilidade, que transfere ao seu destinatário, a certeza de que ela ocorrerá<sup>514</sup>.

Assim sendo, quando da utilização abusiva do direito penal, configurador de um sistema penal de emergência, acaba por deslegitimá-lo, pois a “utilização desenfreada da fórmula tipificadora, erigindo-se as mais diversas e complexas condutas sociais à categoria delitiva, para fins de intimidação, (...) gera sua inaplicação”, vez que dificulta o conhecimento geral da legislação, além do fato de que o Estado não tem condições físicas de garantir sua repressão, ainda porque paira em nossa sociedade a crença da impunidade. Tais fatos consolidam a perda da capacidade de efetivo controle social pelo sistema repressivo, fazendo-o cair em descredibilidade<sup>515</sup>.

Cediço que o simbolismo do direito penal atinge a opinião pública, pensa-se que se deve redobrar os cuidados para não olvidar a importância penal, com suas garantias e pressupostos ante a opinião pública, pois isto resultaria num direito penal ilegítimo.

Em reporte aos ensinamentos de Hugo de Brito Machado<sup>516</sup>, temos que

---

<sup>513</sup> MACHADO, 2008, p. 16-17.

<sup>514</sup> Ibid., p. 15-16.

<sup>515</sup> SOUZA, 2007, p. 159-161.

<sup>516</sup> MACHADO, op. cit., p. 16.

Será, portanto, mas eficaz uma sanção patrimonial cuja aplicação é mais viável, porque definida como sanção cível, ou administrativa, do que uma sanção penal, mais grave, a cuja aplicação é menos provável, em face dos obstáculos decorrentes do formalismo processual que a tornam praticamente inviável.

Eduardo Correia<sup>517</sup>, corroborando com esta linha de pensamento, sustenta que

A criminalização de normas destituídas de toda a fundamentação ético-jurídica e distanciadas do cerne dos valores éticos essenciais à vida em sociedade, que está na base do direito criminal, - só porque, para salvaguardar as garantias individuais, se ameaça a sua violação com penas criminais, a impor por via jurisdicional – compromete a dignidade, desentroniza o sentido destas penas e a função dos tribunais que as aplicam.

Face a uma tal confusão de normas e de sanções, chega a dizer-se que os homens acabam por pensar ou concluir que, já que tudo é criminalmente proibido, tudo passa afinal a ser permitido. E daí o estado de *anomia*, de ausência de padrões ético-jurídicos, que prejudica a própria dignidade do direito criminal.

Segundo Janaina Paschoal<sup>518</sup>, considerando a face social de nosso Estado, muitos confundem a verdadeira função do direito penal com uma função promocional, propondo sua utilização nas políticas sociais, devendo-se ter o cuidado para não transformá-lo em instrumento de promoção estatal, olvidando-se os fins da pena (retribuição, prevenção geral e específica), correndo-se sério risco de culminar num autoritarismo.

Salienta Jorge de Figueiredo Dias<sup>519</sup> que

ao direito penal não deve caber uma função promocional que o transforme, de direito – que historicamente sempre terá sido, mas que pelo menos seguramente o foi a partir da época das luzes – de proteção de direitos fundamentais, individuais e coletivos, instrumento de governo da sociedade. Uma tal função não estaria de acordo com o fundamento de legitimação da intervenção penal, nem com o sentido desta intervenção como *ultima ratio* da política social, nem com as exigências de salva-guarda do pluralismo e da tolerância conaturais às sociedades democráticas hodiernas.

Janaina Conceição Paschoal<sup>520</sup> registra as seguintes conseqüências da utilização do direito penal como meio de política social: inflação legislativa,

---

<sup>517</sup> CORREIA, 1998, p. 6-7.

<sup>518</sup> PASCHOAL, 2003, p. 123-124.

<sup>519</sup> DIAS, 1999, p. 73-74.

superregulamentação, ‘crise da lei’, aumento quantitativo e decréscimo qualitativo da legislação, perda de racionalidade e de eficácia da regulação jurídica, resultando na “instrumentalização do indivíduo”<sup>521</sup>.

À autora, a utilização promocional do direito repressivo gera uma resposta penal a certa demanda social, caracterizando “uma forma de fugir à responsabilidade de atender efetivamente a essa demanda”, onde o seu uso de forma simbólica acaba por criminalizar a própria política social<sup>522</sup>.

Jesús-Maria Silva Sánchez<sup>523</sup>, em crítica à atual utilização do direito penal como meio promocional/simbólico, ressalta a elevada expansão de seu âmbito de atuação, revelando-se inútil aos fins a que se propõe, salientando que a atual inflação penal é resultado da utilização mendaz deste ramo do direito, resultando na sua instrumentalização, não somente do sistema repressivo máximo, mas do próprio indivíduo.

Asseverando sobre os crimes contra a ordem tributária, salienta Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas<sup>524</sup> que só os bens jurídicos mais graves devem ser tutelados pelo direito penal, sob pena de sua banalização, restando por desvalorizá-lo, defendendo que o custo processual penal, somado à natureza jurídica dos comportamentos, recomendam “que a tipificação do crime tributário se processe apenas e tão-somente naqueles casos em que é altamente censurável o comportamento do contribuinte”.

Da forma como se encontra consubstanciada a legislação relativa aos crimes tributários, ou seja, com inúmeras formas normativas do contribuinte fraudador não ser recolhido à prisão, temos que o próprio direito penal sai perdendo, uma vez que esvazia seu caráter simbólico, forte historicamente por tutelar bens supra-importantes, sendo um tanto quanto evidente sua promoção como instrumento cobrador de impostos, o que, acreditamos, não se sustenta à luz das garantias e postulados constitucionais.

---

<sup>520</sup> PASCHOAL, 2003, p. 125-126.

<sup>521</sup> A autora citando expressão de J. J. Canotilho.

<sup>522</sup> Autora citando expressão de Alessandro Baratta, para quem a necessidade de proteção dos cidadãos não pode se resumir a uma necessidade de criminalização, como se tem feito hodiernamente. Segundo o autor, esta utilização simbólica do direito penal está descaracterizando-o e transformando-o em instrumento de “administração de situações particulares”, onde este recurso o transmuta-o em *prima ratio*, justificado pela argumentação de “resposta à sociedade”.

<sup>523</sup> SÁNCHEZ, 2002, p. 45-49.

<sup>524</sup> RIBAS, 2004, p. 130.

Tal fato vêm a corroborar a tese aqui analisada quanto à possível despenalização/descriminalização dos crimes contra a ordem tributária, devendo outras ou novas áreas do Direito tutelarem este bem jurídico, sob pena de, muito em breve, o direito penal ser visto como um ramo de direito qualquer.

#### 4.3 A CONSTITUIÇÃO COMO LIMITE DO DIREITO PENAL

Alguns autores veem uma obrigação criminalizadora das condutas lesivas aos bens jurídicos na Constituição identificados. No entanto, se partirmos deste pressuposto, migraremos da Constituição “como limite do Direito Penal para uma idéia de Constituição fundamento de tal Direito”, o que configura um contra-senso, pois é na Carta Maior que se encontram os princípios fundamentais de defesa do cidadão frente ao poder estatal e frente a ataques de terceiros, pressupondo, concomitantemente, que o próprio Estado proteja o indivíduo, primeiro, dele mesmo, segundo, da sociedade, e é nesta proteção que justificaria a utilização do direito penal<sup>525</sup>.

Todavia, esta justificação não deve ser absorvida como fundamento da Constituição, evitando-se que ela venha a ser considerada como incentivadora do direito penal, “permitindo-se que qualquer situação de ‘emergência’, ou de aparente ‘emergência’, possa ensejar questionamentos relativos ao descumprimento de uma indicação, ou determinação constitucional de criminalização”, acabando por contribuir para o seu alargamento<sup>526</sup>.

Janaina Conceição Paschoal<sup>527</sup> salienta que, considerando a Constituição como fundamento do direito penal, permitir-se-ia cobrar do legislador a efetivação da tutela penal, independentemente de se analisar o bem jurídico, o que é inadmissível em sede de efetivação de garantias constitucionais democráticas, devendo-se, segundo a autora, verem-se esgotados outros meios de tutela, “buscando o Direito Penal apenas quando todos os outros recursos hajam falhado”, em cumprimento do princípio da subsidiariedade.

---

<sup>525</sup> PASCHOAL, 2003, p. 69.

<sup>526</sup> Ibid., p. 69-71.

<sup>527</sup> Ibid., p. 72.

Leciona a mesma autora, afirmando que quando “a Constituição indica a criminalização de um determinado bem, significa apenas que ela o albergou entre os bens caros à sociedade”, não implicando que ela “tenha explicitamente apontado que o Direito Penal tutelar aquele bem”. Neste sentido, igualmente, o pensar de inúmeros autores, dentre eles Luiz Regis Prado<sup>528</sup>, para quem a elevação de certo bem jurídico ao patamar constitucional, não é suficiente para obrigar a criminalização dos atos a ele lesivos.

Elucidativa é a conclusão de Paschoal, ao sustentar que

Resumindo, não é admissível que em um momento se pregue que o Direito Penal deva ser o último recurso do qual o Estado lançará mão, e, em momentos imediatamente posterior, postule-se que o Estado deverá dele se valer ainda que não represente a melhor forma de tutela<sup>529</sup>.

Alessandro Baratta<sup>530</sup>, em defesa de um direito penal garantista, adverte acerca do “eficientismo penal atual”, num ciclo onde o Estado, constatando a ineficiência da resposta penal a determinados casos, acaba por intensificar a resposta penal, não buscando novas alternativas, resultando na desilusão em virtude deste acirramento sancionatório, dando continuidade no recrudescimento penal.

Nas lições de Jorge de Figueiredo Dias<sup>531</sup> que, conforme versado anteriormente, é defensor da criminalização de certas condutas que lesionem, ou coloquem em risco de lesão certos bens jurídicos coletivos, manifesta-se no sentido de ser de suma importância a constatação da proteção deste bem pela Constituição, na ordem dos direitos e deveres fundamentais, sem descuidar-se dos critérios da necessidade e da subsidiariedade desta tutela, pois “não existem imposições jurídico-constitucionais implícitas de criminalização”.

Para o autor, o direito penal só poderá tutelar valores constitucionalmente reconhecidos “como integrante de um direito ou de um dever fundamental”, sendo ilegítimo e inconstitucional agir diferente desta premissa, “precisamente porque não

---

<sup>528</sup> PRADO, Luiz Regis. *Bem jurídico e Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996. p. 9-10.

<sup>529</sup> PASCHOAL, 2003, p. 85.

<sup>530</sup> BARATTA apud PASCHOAL, 2003, p. 72.

<sup>531</sup> DIAS, 1999, p. 79-80.

pode ser ultrapassado o inevitável entreposto constituído pelo critério da necessidade ou da carência de pena”<sup>532</sup>.

Assim temos que: primeiro, o dever de criminalização não se encontra inserido na Carta Política, sendo essa, instrumento de liberdade; segundo, considerando-se o “dever de criminalizar”, contrariar-se-iam outros valores constitucionais, em conformidade com as assertivas de José Afonso da Silva<sup>533</sup>, para quem, analisando a obrigatoriedade de o legislador emitir uma lei, sustenta que “não se pode constranger o legislador a legislar, nem mesmo naqueles casos em que lhe é prefixado prazo”.

Em contraposto, na doutrina pátria, Luís Roberto Barroso<sup>534</sup> considera que o direito constitucional “impõe ao legislador o dever de criminalizar determinadas condutas, assim como, impede a criminalização de outras”. No entanto, Luiz de Figueiredo Costa<sup>535</sup> aduz que o “legislador constituinte apenas indica, expressa ou tacitamente, os bens jurídicos que podem ser objeto de tutela do direito penal”, devendo ser recebida, a Constituição, “como limite ao direito penal e não fundamento, ante a natureza fragmentária e subsidiária”, sustentando que não existe nenhum instrumento jurídico que obrigue o legislador a criminalizar qualquer comportamento.

Em se considerando a Constituição como marco jurídico da intervenção penal, tem-se que não pode ela ser concebida como muleta a justificar a progressiva ‘democratização’ da intervenção repressiva estatal, resultando na “criação artificial de bens jurídicos”, sob a argumentação da “utilidade pública que, em um dado momento histórico, se considera necessário proteger, sendo claro exemplo de delito de criação político-legislativa”<sup>536</sup>.

Assim sendo, acreditamos que a Constituição é o limite maior da atuação do direito penal, registrando apenas a obrigatoriedade de tutela de certos bens, não sendo, necessariamente, pela esfera penal, permitindo-se, assim, que o legislador ordinário avalie os reflexos de seus atos perante toda a coletividade, sopesando os

---

<sup>532</sup> No mesmo sentido, Juan Carlos Carbonell Mateu, Maria da Conceição Ferreira da Cunha, Nilo Batista, Márcia Dometila Lima Carvalho e Luiz Regis Prado.

<sup>533</sup> SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 7. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 128. Segundo o autor, as normas constitucionais divide-se em três categorias: as de eficácia plena, de eficácia contida e de eficácia limitada.

<sup>534</sup> BARROSO, 2009, p. 377.

<sup>535</sup> COSTA, Luiz de Figueiredo. *Limites constitucionais do direito penal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 45.

<sup>536</sup> SILVEIRA, 2003, p. 187-189.

princípios vigentes no ordenamento jurídico, notadamente o da subsidiariedade, fragmentariedade, ofensividade, necessidade, proporcionalidade, razoabilidade e proibição de excesso, devendo-se ignorar qualquer teoria que imponha ao legislador prestar “vassalagem à norma”<sup>537</sup>.

#### 4.4 O PRINCÍPIO DO *NO BIS IN IDEM* NOS ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS

Considerando o princípio do *no bis in idem*, recepcionado pelo ordenamento jurídico pátrio, urge a necessidade de verificarmos se, aos ilícitos tributários (administrativo e penal), incorre o *bis in idem* sancionatório, ou se a construção dogmática da independência das instâncias faz com que tal argumentação registre-se falaciosa. Para tanto, convém ressaltar as opiniões doutrinárias que sustentam tal proposição.

Edmar Oliveira Andrade Filho<sup>538</sup>, seguindo os ensinamentos de Celso Ribeiro Bastos, expõe que dentre as sanções pertencentes ao ordenamento tributário, encontram-se a execução fiscal (que objetiva a obtenção coercitiva da dívida ativa, oriunda do crédito tributário insatisfeito), o ônus moratório (juros de mora, correção monetária e multas) e a pena criminal (multa e prisão). Todas podem ser impostas, tanto pelo não cumprimento da obrigação tributária principal, como em razão do não-cumprimento da obrigação tributária acessória (por exemplo, a não apresentação de livros fiscais quando solicitado pelo agente fiscal).

O autor argumenta que a própria execução forçada, por si só, é uma sanção, representando “verdadeiro castigo ao inadimplente”, pois esta é acompanhada de outras sanções correlatas, tais como as medidas cautelares fiscais (Decreto-Lei 3.240/41, CPP e outras), as interdições de estabelecimento, as proibições de contratar com o Poder Público, a apreensão e o perdimento de mercadorias, a sujeição a sistema especial de fiscalização, a perda do direito a subvenções, etc.

---

<sup>537</sup> Expressão de FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 4. ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 68.

<sup>538</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 38-39.



Para ele, todas estas possibilidades sancionatórias registram sanções de cunho penal em sentido amplo<sup>539</sup>.

No pensamento de Andrade Filho<sup>540</sup>,

[...] não há critério científico que permita afirmar que as penas restritivas de liberdade têm finalidades distintas das penas pecuniárias e restritivas de direitos. Todas elas, enquanto tais, são instrumentos que o direito constrói para proteção dos bens jurídicos que são caros à sociedade. [...] Essa identidade de função e estrutura entre as penas mais severas e as demais, reforçam a idéia de que a aplicação de uma exclui a outra sob pena de *bis in idem*.

Na opinião do autor, a solução pousaria na aplicação do princípio da absorção, a fim de que a sanção fosse una, onde a pena mais grave absorveria a menos grave, condizente com a ofensa ao bem jurídico. Destaca ainda, que “de nada adiantaria as exigências relativas à legalidade, dignidade humana, proporcionalidade, isonomia etc., se elas não tivessem a finalidade de proteger a liberdade individual do homem em comunidade” e, quando o ordenamento penal escolhe a restrição de liberdade como pena, escolheu o “valor supremo da ordem jurídica”<sup>541</sup>.

Na exegese do autor, sendo a medida mais grave de todas à disposição, escolhida pela lei tributária, “a ordem jurídica não pode admitir a aplicação concomitante das duas espécies de penas para um mesmo fato em que há uma só lesão de direitos”, sob pena de exasperação da pena mais grave, tornando-a desproporcional, pois, pela pena privativa de liberdade, “o *ius puniendi* atinge o grau máximo e, também, a escolha do infrator atinge o ápice da valoração sobre o injusto” e, no caso de permanência de ainda outra sanção, haverá excesso do poder de punir<sup>542</sup>.

Analisando as possibilidades concretas, temos que a Lei 9.430/96 (dentre outras normas) comina a aplicação de altas multas ao caso da ocorrência da sonegação fiscal, e, concomitantemente, a Lei 8.137/90 também prescreve, à mesma conduta, penas privativas de liberdade cumulada com multa, registrando, para a mesma conduta, excessiva punição, em notório ferimento ao princípio da

---

<sup>539</sup> ANDRADE FILHO, 2007, p. 39.

<sup>540</sup> Ibid., p. 39.

<sup>541</sup> Ibid., p. 50-51.

<sup>542</sup> Ibid., loc. cit.

vedação ao *bis in idem*, que impõe seja aplicada um só conjunto de regras, jamais ambas conjuntamente, mesmo que sob esferas diversas<sup>543</sup>.

Hugo de Brito Machado<sup>544</sup>, asseverando acerca do desprezo pelo princípio no direito pátrio, em crítica aos posicionamentos que entendem haver a cumulatividade legitimada pela independência das instâncias administrativa e penal (inclusive tribunais), defende que esta cumulação de penalidades implica desproporção entre o ilícito e a sanção, e, portanto, não é válida por afrontar os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade.

Para o autor, “a autonomia dos vários ramos do Direito é simplesmente didática, de sorte que sua invocação é insuficiente para justificar a aplicação de sanção administrativa e sanção penal em virtude do mesmo fato”, além do fato de que, esta independência existe exatamente para garantir a aplicação de cada uma delas. À instância penal, devem estar apenas questões relevantes relativas ao controle social, de modo a justificar as sanções punitivas; na instância administrativa, em especial as relações internas na esfera da Administração Pública e as relações entre esta e os indivíduos a ela vinculados, devendo predominar a busca da regularidade administrativa. No pensar do autor, o mesmo ilícito só deveria sofrer a penalidade imposta a uma destas instâncias, jamais de ambas, sob pena de admitir “dupla satisfação da mesma obrigação, e dupla indenização do mesmo dano”, gerando, inclusive, “indivíduo enriquecimento sem causa”<sup>545</sup>.

Ainda em Brito Machado<sup>546</sup>, o pagamento do tributo como causa extintiva da punibilidade, de certo modo, acaba por concretizar este princípio, vez que impede a aplicação da sanção penal, sob a condição de se ter satisfeito a sanção administrativa punitiva, ou seja, a multa e os acessórios fiscais. Com tal benefício, a pena criminal vem “funcionando como instrumento para forçar o contribuinte ao atendimento daquele interesse”, o administrativo.

Registre-se, por derradeiro, que, com frequência, a pena privativa de liberdade é substituída por restritiva de direitos, podendo ser pecuniária, situação onde presenciáramos três penas pecuniárias (multa administrativa, multa penal e substituta pecuniária para a pena restritiva de liberdade). Tal proposição, plenamente possível em nosso ordenamento jurídico e Tribunais, pode-se entender

---

<sup>543</sup> ANDRADE FILHO, 2007, p. 108-109.

<sup>544</sup> MACHADO, 2008, p. 27.

<sup>545</sup> Ibid., p. 27.

<sup>546</sup> Ibid., p. 35.

abusiva, pois todas estas sanções têm, como base, o montante evadido dos cofres públicos, resultando em notório excesso de pena, vez que repara três vezes o mesmo dano.

Diante deste fato, justifica-se a descriminalização dos ilícitos tributários, uma vez que esta tutela já se encontra regulada pelo direito administrativo, que é aplicado pela própria vítima do delito, ou seja, o próprio ente estatal fiscal, que conta com grande amplitude de possibilidades de realizar esta proteção.

#### 4.5 CRÍTICAS AO SISTEMA VIGENTE SOB O ENFOQUE DA EXCESSIVA PROTEÇÃO AOS CRIMINOSOS TRIBUTÁRIOS

Analisando as críticas ao sistema penal-tributário vigente, encontram-se opiniões sustentadas sob argumentos que se pautam nas excessivas mordomias legais disponibilizadas ao criminoso tributário.

Tal entendimento é defendido por Márcia Aguiar Arend<sup>547</sup>, para quem, em crítica às formas despenalizadoras dos crimes tributários hoje disponíveis no ordenamento jurídico, “a entrega do poder da jurisdição penal à administração tributária” resta por admitir que o crime tributário “vale mais para a economia capitalista do que pesa para a sociedade”, resultando em prejuízo latente aos sonegadores com menores condições financeiras, pois estes não podem usufruir das benesses legais, como da causa de extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo devido, gerando desigualdades sociais, onde a força do processo penal e a prisão continua sendo apanágio das classes inferiores.

Segundo a pesquisadora, desde a vigência da Lei 8.137/90, o ordenamento jurídico privilegiou a proteção dos interesses do capital em detrimento dos princípios do direito penal, através do

emprego convincente do Direito Penal que, ao disponibilizar institutos e categorias dogmáticas aptas a ocultar a natureza desses objetivos, permite a esterilização conceitual do observador e lhe permite

---

<sup>547</sup> AREND, Márcia Aguiar. *O controle penal da ordem tributária no Brasil: o uso do direito penal para a impunidade da sonegação fiscal*. Tese de doutorado apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina: Florianópolis, 2006. p. 207-213.

continuar acreditando nos postulados da neutralidade e da imparcialidade<sup>548</sup>.

Argumenta que o sistema penal “continua mantendo sua vocação de amoldar-se ao poder”, através das escolhas políticas, olvidando as categorias consagradas da dogmática penal, ao atendimento do poder do capital, e, reflexamente, de seus detentores, de forma a comprometer a estrutura jurisdicional penal, uma vez que esta resulta comprometida pelas escolhas político-legislativas, vez que toleram práticas de sonegação fiscal em troca da arrecadação econômica<sup>549</sup>.

Salienta ainda, que “a injustiça fiscal não é só resultante do excesso de carga, é também da tolerância sistêmica em relação aos sonegadores e aos vícios do sistema de recolhimento”, afirmando que a colocação do direito penal como garantia de sucesso das estratégias negociais administrativas não se sustentam, vez que estigmatizam apenas o pequeno sonegador, ignorando-se as classes abastadas de sonegadores, configurando disparidade legal a cidadãos, ao menos em tese, com os mesmos direitos<sup>550</sup>.

Analisando este ponto de vista, igualmente defendido por grande parte da doutrina nacional, encontram-se fissuras no sistema jurídico pátrio a embasar uma possível desprisionalização desses crimes, embora sob o argumento central de que as normas vigentes beneficiam em excesso os sonegadores, notadamente os das classes abastadas.

Assim considerando-se, conforme as lições desenvolvidas pela autora, justifica-se a substituição das penas privativas de liberdade por outras, seja pelos argumentos expostos anteriormente, seja pelos problemas aventados no presente momento, importando salientar que, sob um ou outro enfoque, o sistema penal-tributário, como hoje se apresenta, não se encontra inserido nos moldes garantistas registrando sérias desigualdades sociais, devendo ser revisitado de forma pormenorizada, buscando-se uma legislação mais coerente, fruto das análises principiológicas a serem realizadas sobre o assunto ora em pauta.

---

<sup>548</sup> AREND, 2006, p. 207-213.

<sup>549</sup> Ibid., loc. cit.

<sup>550</sup> Ibid., loc. cit.

#### 4.6 ANÁLISE DESPRISIONALIZATÓRIA/DESCRIMINALIZATÓRIA DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Com o avanço do direito penal em campos cada vez mais diversos, vê-se nascer, concomitantemente, um direito penal extravagante, acessório, secundário, resultando num Estado que vem avocando para si, a cada dia, mais atribuições, e nem sempre, cumprindo-as sem o uso da pena. Tal efeito foi intitulado por Jorge de Figueiredo Dias<sup>551</sup> por “sobrecriminalização” e “inflação incriminatória”.

Analisando a atual e antiga crise da administração da justiça, que tem como alguns de seus problemas a superlotação carcerária e a alta inflação legislativa (abarrotoando o Judiciário), René Ariel Dotti<sup>552</sup> alimenta veementemente as hipóteses de destipificação e desprisonalização de diversas condutas. Tais tutelas seriam submetidas “à jurisdição de outros ramos de direito que não o penal”, onde “as penas criminais são substituídas por sanções de outra índole”, principalmente quanto aos “delitos sem vítimas”, em respeito ao princípio da intervenção mínima, que impõe a interferência do direito penal somente aos casos de ataque, extremamente grave, aos bens jurídicos mais importantes, destinando “as perturbações de menor expressão” a serem objeto de outros ramos do direito.

Enfatiza o autor, citando Lopez-Rey e Arrojo, que “a famosa proteção dos bens jurídicos raramente tem amparado a pessoa e a sociedade”, afirmando que os doutrinadores e reformistas vêm deixando de lado a vítima do delito em suas propostas. E neste sentido, critica a separação das instâncias quanto à reparação do dano, considerada como um direito privado do ofendido, devendo-se correlacionar o crime-pena com o dano-ressarcimento, e, amparando tal pensamento, sustenta que a “vítima pode servir de meio para o tratamento do delinqüente, particularmente nos casos em que é possível a reparação de danos”, defendendo que “a redução das tensões existentes entre as partes é o grande objetivo de prevenção geral que deve ser perseguido pelo juiz quando estimule a reconciliação”<sup>553</sup>.

---

<sup>551</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo. Para uma dogmática do direito penal secundário. In: PODVAL, Roberto (Coord.). *Temas de direito penal econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 14.

<sup>552</sup> DOTTI, 1998, p. 265-266.

<sup>553</sup> *Ibid.*, p. 304-305.

Cynthia Menescal Palhares<sup>554</sup> constata que a eleição da via penal ou de outra extra-penal, não tem a ver com o valor atribuído ao bem jurídico, mas apenas com a conveniência das políticas criminais condizentes à finalidade de alcançarem os fins preventivos e retributivos, reduzindo a questão à sua eficácia social.

Considerando os princípios da intervenção mínima e da subsidiariedade, segundo os quais o direito penal é a *ultima ratio* à proteção de bens jurídicos que tutelem lesões efetivamente gravosas, de expressiva relevância aos cidadãos e à coletividade, a autora citada afirma que este mesmo direito só pode ser utilizado de forma secundária, uma vez que deve-se anteceder o esgotamento de outras medidas sancionatórias menos danosas, caracterizando o direito penal como fragmentário, pois não deve proteger todos os bens, apenas os importantíssimos à convivência social<sup>555</sup>.

Sendo a pena privativa de liberdade um fator criminógeno, e, portanto, gerador de criminalidade, deve ser reservada às condutas praticadas com violência ou grave ameaça, e a indivíduos que demonstrem alta periculosidade, não se enquadrando, aqui, os delitos tributários, vez que, a estes, acredita-se ser muito mais adequada a cominação de sanções extra-penais, ou, na pior das hipóteses, por penas restritivas de direitos ou pecuniárias, principalmente aquelas que reparem o dano causado por suas ações<sup>556</sup>.

Cynthia Menescal Palhares<sup>557</sup> pensa que o direito penal tributário, da forma como hoje se encontra, tornou-se mecanismo de opressão da classe hegemônica, pois constata, como sua finalidade, a proteção de seus interesses em detrimento daqueles respectivos à sociedade de modo geral. Tal percepção advém do fato de a repressão criminal ter sido direcionada apenas aos empresários (representantes) das classes menos abastadas, pois estas não dispõem de recursos para defender-se decentemente em juízo, resguardando-se de eventuais injustiças, além do fato de que o volume exacerbado de normas penais e tributárias, dificulta sua absorção pela comunidade.

Quanto à pena de prisão prevista aos crimes tributários que, como já salientado, tutelam bens jurídicos coletivos, acabam por caracterizar, a nosso entender, uma excessiva punição, onde o Estado se utiliza da mais rigorosa pena a

---

<sup>554</sup> PALHARES, 2004, p. 174.

<sup>555</sup> Ibid., p. 175.

<sup>556</sup> DOTTI, 1998, p. 265-266

<sup>557</sup> PALHARES, op. cit., p. 167.

atingir seu intento econômico, fazendo lembrar os ensinamentos de Michel Foucault<sup>558</sup>, para quem a pena restritiva de liberdade “não se destina a sancionar a infração, mas a controlar o indivíduo, a neutralizar sua periculosidade, a modificar suas disposições criminosas”, onde o cárcere resulta, na maioria das vezes, no aumento da periculosidade, e não na reabilitação do condenado. Tal assertiva caracteriza os ergástulos públicos brasileiros, que não atendem às exigências legais, não registrando justo que indivíduos sofram restrição tão severa (ao menos em tese), como é a pena de prisão, em reação ao ferimento de um bem jurídico difuso, vez que incondizente com a periculosidade deste agente, onde outros meios extraprisionais solucionariam a contento tal ressocialização.

Renato de Mello Jorge Silveira<sup>559</sup>, tratando do direito penal econômico, que tutela bens jurídicos difusos, salienta que, quanto aos ilícitos tributários, a legislação cumpre uma função preventiva, notadamente quanto aos grandes defraudadores (que podem utilizar-se do pagamento como forma de extinção da punibilidade). Porém, quanto aos pequenos infratores tributários, acredita que mais justo seria a aplicação de sanções administrativas, que se demonstrariam mais efetivas, tendo em consideração valores monetários menores.

Desta forma, o autor supra-citado chega a duas conclusões: primeiramente que, “nos delitos econômicos, o Direito Penal cumpre sua função preventiva, sempre que a sanção não se limite a uma multa”; segunda, que “nos delitos em que haja duplicidade sancionatória (administrativa e penal), é importante reservar a intervenção penal apenas e tão-só às condutas especialmente graves, deixando-se de fora as demais”. Ressalta que uma política alternativa que pretende substituir o conceito de bem jurídico pelo interesse difuso, “equivale eliminar o pouco e o muito que se conseguiu com a luta da sociedade civil contra o controle estatal, vale dizer, todo o sistema de garantias dos sujeitos ante a intervenção do Estado”<sup>560</sup>.

Este autor ressalta a dificuldade do direito penal solucionar ilícitos com bens jurídicos difusos, devido à dificuldade de se identificar seu sujeito passivo, para o qual intitula de “crimes sem vítima”, surgindo a questão de se identificar com clareza, qual órgão ou organização estatal estaria apta a representar a coletividade, então

---

<sup>558</sup> FOUCAULT, Michel. *Vigiar e punir: nascimento da prisão*. Tradução: Raquel Ramallete. 34. ed. Petrópolis: Vozes, 2007. p. 20.

<sup>559</sup> SILVEIRA, 2003, p. 146.

<sup>560</sup> *Ibid.*, p. 163.

atingida pelo crime supra-individual<sup>561</sup>. Em conclusão, o ideal estaria na “construção de um novo Direito, com novas regras, para o trato desses casos difusos”, e na descriminalização de condutas que atinjam a seara difusa, uma vez que os axiomas penais individuais não comportam tal incriminação<sup>562</sup>.

Acontece que tais proposições não registram pensamento homogêneo (conforme verificado nas diferentes teorias quanto ao bem jurídico penal, Cap. I), percebendo-se, concomitantemente, duas correntes opostas. Uma voltada ao direito penal clássico, a tutelar bens jurídicos individuais, buscando-se um direito penal mínimo, outra voltada à simbologia do direito penal do mundo moderno, com bens jurídicos difusos, voltado à idéia de um direito penal máximo, consolidando grande preocupação na esfera do direito<sup>563</sup>.

Em resultado, o Direito acaba por registrar uma sobrecarga, levando “a uma legitimação e execução que não estão orientadas à legalidade, mas, sim, à oportunidade da intervenção jurídica”, onde o direito penal passa a ser instrumentalizado, de forma que, “com os riscos sociais guiando uma amplidão penal, como se vê nos interesses supra-individuais, acaba por deslegitimar o próprio contexto jurídico”, e estes mesmos riscos, a que são expostos os indivíduos, nada mais são do que “a antevisão probalística de algo que está ou deveria estar por se esperar”<sup>564</sup>.

Buscando-se, então, soluções reais no ordenamento jurídico, o exame de alternativas descriminalizantes torna-se de fundamental importância, uma vez que constatada a ineficácia do sistema de penas do atual direito penal tributário, demonstrando a necessidade de se refletir acerca do tema, uma vez que tal assertiva pode ser visualizada por diversos ângulos: ineficiência da pena privativa de liberdade, pois o próprio ordenamento jurídico criou mecanismos despenalizantes; inflação legislativa, notoriamente a tutelar bens jurídicos coletivos, onde não se vislumbra uma vítima concreta quando da ofensa ao bem jurídico, como é o crime tributário, resultando em sobrecarga judicial.

Igualmente resulta na ineficiência e comodismo do sistema tributário, vez que deixa de desenvolver políticas de caráter administrativo e civil com finalidade de contenção à evasão e fraude tributária; incongruências entre os princípios

---

<sup>561</sup> SILVEIRA, 2003, p. 176-177.

<sup>562</sup> Ibid., p. 182.

<sup>563</sup> Ibid., p. 182-187

<sup>564</sup> Ibid., loc. cit.



constitucionais e penais e as medidas adotadas pela legislação pátria destinadas à arrecadação, a caracterizar um direito penal administrativizado, notoriamente instrumentalizado pelo Estado; disparidade com o tratamento legal voltado aos demais crimes patrimoniais, pois, no crime tributário, há diversas “exceções”, tais como a extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário (ou suspensão da punibilidade pelo seu parcelamento); demora das decisões judiciais, resultando em apenamento indireto ao acusado; afastamento de políticas voltadas às modernas tendências, concentradas em um direito penal mínimo, de *ultima ratio*, muito mais voltado às garantias constitucionais.

Nesta relação, podem ser incluídos os custos financeiros resultantes de anos de processo judicial destinados a esclarecer uma lide que, ao final, muito provavelmente não determinará uma pena privativa de liberdade; notória crise carcerária, que deve ser considerada, mesmo tendo-se a consciência da dificuldade de ver condenado com pena restritiva de liberdade, o criminoso tributário.

René Ariel Dotti<sup>565</sup>, realçando o fenômeno da “sobrecriminalização”, sustenta que “no setor dos delitos contra a Administração Pública e o Fisco, a lei criminal se constitui em poderoso veículo de corrupção, abrindo as portas para outros ilícitos, cometidos por aqueles que deveriam aplicar a lei”, pois, quando a lei penal “alarga demasiadamente o seu raio de ação, o fator criminógeno também consiste na afirmação pública de que o autor é um delinqüente”.

Na exegese do autor, à infração criminal, mais um aspecto negativo, sendo necessário limitar o arbítrio legislativo no campo penal, que é “onde o Estado atinge de forma mais contundente os valores fundamentais do homem ou dos valores instrumentais indispensáveis ao homem”<sup>566</sup>.

Salienta o autor, que em nosso país estamos “acostumados a ver a lei criar novas figuras típicas, mas não estamos assistindo o processo inverso como seria de se desejar”. Especificamente, quanto aos crimes tributários, defende que estes não manifestam juízo coletivo de reprovabilidade, principalmente com o problema da extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos, e assim, caracterizando “perda de valor do Direito Penal”<sup>567</sup>.

---

<sup>565</sup> DOTTI, 1998, p. 244 e ss.

<sup>566</sup> Ibid., p. 245 e ss.

<sup>567</sup> Ibid., p. 260.

Em conclusão, proclama a introdução de alternativas à pena de prisão expondo que, tanto juristas quanto legisladores, não podem ser “um *rato de biblioteca* exclusivamente inflado por uma ciência livresca e pedante. Mas deve abrir as janelas para a vida em sua correnteza de tumulto e autenticidade”<sup>568</sup>.

Cinthia Menescal Palhares<sup>569</sup> sugere, aos crimes contra a ordem econômica, a substituição da sanção penal por outras medidas de natureza administrativa e civil, que devem nascer pela implementação da reforma tributária, materializadas por meio de multas e restrições de direitos. Justifica que a coibição da evasão fiscal “deve ocorrer em conformidade com sua natureza e perfil do agente”, podendo ser através de outros meios extra-penais, tais como o que vem sendo aplicado aos entorpecentes, como a adoção de programas de prevenção e tratamento<sup>570</sup>.

Sob o vértice do preceito constitucional estipulado do art. 173, em seu parágrafo quinto<sup>571</sup>, as regras e princípios da atividade econômica têm a necessidade de regulação da responsabilidade individual dos dirigentes, além dos atos praticados contra a ordem econômica e financeira, todas reguladas pelo direito penal. No entanto, Renato de Mello Jorge Silveira<sup>572</sup> afirma que, mesmo pela força vinculante constitucional, essa responsabilidade poderia não ser, necessariamente, um fardo do direito penal, conforme já fundamentado em fase recém vencida. Sugere uma análise no sentido de se verificar o conteúdo material do injusto a ser reprimido, observando-se os “diversos pontos de contato entre o que se busca penalmente conter e os diversos outros princípios penais, como são o caso da culpabilidade, da proporcionalidade ou da insignificância”.

Defendendo a prioridade dos princípios garantistas, este autor menciona que estes jamais devem ser relativizados ou minimizados, devendo ser defendidos de forma radical, inclusive não se abrindo mão deles quando se cogitar na proteção de bens jurídicos supra-individuais, especialmente a ordem econômica, “com a

---

<sup>568</sup> DOTTI, 1998, p. 246.

<sup>569</sup> PALHARES, 2004, p. 163.

<sup>570</sup> Como vem sendo aplicado no Estado do Rio de Janeiro, pela Justiça Terapêutica.

<sup>571</sup> “Art. 173 - Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. [...] § 5º - A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular”.

<sup>572</sup> SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. *Direito penal econômico como direito penal de perigo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 165.

justificativa que uma criminalidade dos poderosos a isso possibilitaria”, e assim sendo “por demais temeroso”<sup>573</sup>.

Em crítica à criminalização dos crimes de perigo, Renato de Mello Jorge Silveira<sup>574</sup> argumenta que os crimes tributários definidos pela Lei 8.137/90 são de dano ou de perigo, pois, ao disciplinar que, com a reparação do dano (pagamento da dívida tributária) extingue-se a punibilidade, “está, em verdade, a se falar que a sonegação ou o desvio, em princípio, são um perigo potencial à Economia”, podendo ser considerado delito por infração cumulativa, uma vez que o dano sofrido pela falta da entrada do valor do tributo é mera situação perigosa à economia, em conformidade com ponto já versado.

Em assim considerando-se, menciona que “a desincorporação do desvalor do resultado acaba por ‘quebrantar a reprovação’. E isso, diga-se, mesmo em se tratando de situações marcadamente abstratas, como as previstas no art. 2º, da Lei 8.137/90”, o que é incessantemente questionado por parte da doutrina, que acredita estar presente, a legitimar tal incriminação, a presença da idéia da violência ou lesividade concreta, não podendo ser utilizada pelo legislativo de modo simplista e sem limites<sup>575</sup>.

Buscando alternativas ao sistema de penas, René Ariel Dotti expõe outras propostas a substituir as penalizações (criminais), de maneira a concretizar a defesa na luta contra a criminalidade, frisando que as penas privativas de liberdade e as medidas de segurança, estando voltadas à reeducação e reinserção social do condenado, possuem um sentido finalístico, e, concomitantemente, a Constituição reconheceu a existência dos direitos e garantias fundamentais ao homem, propondo a existência real de um Estado democrático de Direito, de forma a justificar a desprisionalização, ou até a descriminalização de certas condutas, privando o ‘acusado’ de outros direitos, a evitar que se prive o direito maior, a liberdade<sup>576</sup>.

Continua seus argumentos lembrando os ensinamentos de Mir Puig<sup>577</sup>, para quem o Estado social “não deve se converter em autoritário mas se manter democrático e de Direito”, impondo-se “a obrigação de respeitar uma série de limites no sentido de que a prevenção será exercida em benefício e sob o controle de todos

---

<sup>573</sup> SILVEIRA, 2006, p. 166-167.

<sup>574</sup> Ibid., p. 172-173.

<sup>575</sup> SILVEIRA, op. cit., p. 174-177.

<sup>576</sup> DOTTI, 1998, p. 316-325.

<sup>577</sup> MIR PUIG apud DOTTI, 1998, p. 326.

os cidadãos”, onde as condutas criminosas de hoje sejam consideradas como um problema

que afeta toda a sociedade e que não se resolve com medidas repressivas, mas que deve ser encarado sob todos os ângulos da vida social que possam determinar sua eliminação para o futuro e que para esse objetivo todos os homens e todas as organizações de trabalho, de solidariedade e de cooperação social não de prestar sua colaboração. Somente uma sociedade que tenha clara consciência da responsabilidade que a ela mesma lhe cabe no combate à criminalidade, que esteja disposta, com todos os seus meios de assistência, de correção e de reeducação a vencê-la, será digna de alcançar a solução deste grave problema. E não importa se o faz com ou sem o direito penal<sup>578</sup>.

Devem ser lembradas as propostas de Winfried Hassemer, já indicadas anteriormente, à criação de um Direito de Intervenção, que se posicionaria entre o direito penal e o direito administrativo, a desprezar-se sanções gravosas, como são as penas privativas de liberdade. Sustenta que a principiologia do direito penal é libertária, não se devendo permitir sua utilização na seara econômica, respaldando as garantias individuais do cidadão, que não pode sofrer limitações de liberdade em virtude da afetação de bens jurídicos difusos e de perigo<sup>579</sup>.

Defendendo propostas descriminalizadoras dos ilícitos penais que tutelam bens jurídicos difusos, Hassemer sustenta que as funções do “novo Direito Penal” levam à ampliação do sistema repressivo, reduzindo a importância de seu núcleo tradicional, onde o direito penal deixa de ser um instrumento de reação às graves lesões da liberdade dos indivíduos, transformando-se em instrumento de política de segurança, assumindo papel preventivo ao delito futuro, o que não é admissível, uma vez que a tutela dos bens jurídico-penais deve, necessariamente, estar voltada às consequências<sup>580</sup>.

Conclui aduzindo que

Justamente nos tempos, nos quais se cuida mais da sociedade do que do indivíduo, onde se cuida mais dos distúrbios do que das injustiças, mais da efetividade do que da normatividade, as tradições

---

<sup>578</sup> NOVOA MONREAL apud DOTTI, 1998, p. 329.

<sup>579</sup> HASSEMER, Winfried. *Direito penal libertário*. Coord. e Superv Luiz Moreira. Tradução: Regina Neves. Belo Horizonte: Del Rey, 2007. p. 206-207.

<sup>580</sup> *Ibid.*, loc. cit.

normativas e pessoais do direito penal poderiam ser uma orientação prestimosa<sup>581</sup>.

#### 4.6.1 Análise Descriminalizatória das Obrigações Acessórias Registradas nos Crimes Contra a Ordem Tributária

Concomitantemente à criminalização das obrigações tributárias principais, encontra-se a criminalização das obrigações acessórias, que são destinadas a dar conhecimento e controle dos valores tributários devidos ao Fisco, tais como a escrituração de livros fiscais, a prestação de informações e declarações, etc. Estas obrigações acessórias<sup>582</sup> encontram seu conceito no art. 113, § 2º do CNT<sup>583</sup>, impondo, ao contribuinte, o dever de informar.

Criminalizadas pela Lei 8.137/90, conforme traçado em momento anterior, Heloíza Estellita afirma que estas obrigações não encontram suporte constitucional à sua criminalização, pois nelas não se configura “um valor superindividual essencial, com relevância constitucional e reconduzível à pessoa humana”. Ante seu caráter instrumental, o seu descumprimento “é meio pelo qual se pode alcançar a ofensa ao bem jurídico da arrecadação tributária”, todavia, de forma indireta, pois “a pena restritiva de liberdade somente poderia ser cominada a fatos lesivos ou que colocassem sob perigo direto bens de valor igual ou equivalente ao bem atingido pela sanção (liberdade), portando, bens primários”<sup>584</sup>.

Neste sentido, Jorge de Figueiredo Dias<sup>585</sup> afirma que o objeto da norma criminalizadora não pode basear-se na “violação de valores de mera ordenação”, destinados à política estatal adotada com caráter puramente administrativo.

---

<sup>581</sup> HASSEMER, 2007, p. 207.

<sup>582</sup> SALOMÃO, 2001, p. 161-167. Segundo a autora, há divergência doutrinária quanto à correta/incorreta utilização do termo “obrigações acessórias”. No entanto, em seu entendimento, não há inconveniente devido ao fato de que esta acessoriedade não ser de cunho patrimonial, devendo ser entendida dentro do sistema tributário independente do sistema civil. Ainda porque, apesar de não dependerem da existência de obrigações principais, correspondem-se à possibilidade da existência destas.

<sup>583</sup> “§ 2.º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

<sup>584</sup> SALOMÃO, op. cit., p. 195-199.

<sup>585</sup> DIAS, 1999, p. 76.

Relembrando os ensinamentos de Heloisa Estellita<sup>586</sup>, já pautados quando da análise dos bens jurídicos, tem-se que não encontra amparo constitucional a criminalização da conduta de, por exemplo, fazer consignar a forma de pagamento de forma inverídica (à vista/a prazo), uma vez que totalmente irrelevante à geração do crédito tributário ou quanto à data limite para seu recolhimento aos cofres públicos, situação que não registra perigo, “nem sequer indireto para o bem jurídico”, uma vez que este descumprimento é irrelevante à tutela penal<sup>587</sup>.

Retornando à avaliação dos bens jurídicos tutelados pelos os artigos 1.º e 2.º da Lei 8.137/90<sup>588</sup>, verifica-se que o Parágrafo único do art. 1.º é exemplo de descumprimento de obrigação acessória, e, não tendo ela relevância constitucional a lhe autorizar tutela penal autônoma, deve ser declarada inconstitucional, pois nem sequer implica um perigo indireto ao bem jurídico protegido<sup>589</sup>.

Quanto à matéria deste embasamento constitucional a dar suporte à criminalização de condutas, registrem-se os pontuais ensinamentos de Jorge de Figueiredo Dias<sup>590</sup>, para quem

---

<sup>586</sup> SALOMÃO, 2001, p. 202.

<sup>587</sup> Registre-se que o tributo devido tem, por base de cálculo, a soma dos valores apurados nas notas fiscais emitidas até o último dia útil de cada mês, independentemente da data do vencimento da venda efetuada pelo contribuinte. Por exemplo: uma nota fiscal é emitida em 30.06.09, com data de vencimento para 30.08.09 (prazo para pagamento de 60 dias), o tributo correspondente a ela é devido no mês de julho (em datas variadas, dependendo da natureza do imposto devido), independente se o contribuinte (vendedor) recebeu ou não o valor correspondente a ele.

<sup>588</sup> Relembrando: “Art. 1.º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação; Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao entendimento da exigência, caracterizada a infração prevista no inc. V”; “Art. 2.º Constitui crime da mesma natureza: I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa”.

<sup>589</sup> SALOMÃO, op. cit., p. 209-210.

<sup>590</sup> DIAS, 1999, p. 77.

[...] toda norma incriminatória na base da qual não seja susceptível de se divisar um bem jurídico-penal claramente definido é *nula*, por *materialmente inconstitucional*, e como tal deve ser declarada pelos tribunais constitucionais ou pelos tribunais ordinários aos quais compita aferir da constitucionalidade das leis ordinárias.

Também porque existe a barreira constitucional registrada pelo art. 5.º LXIII<sup>591</sup>, que garante o exercício do direito a não cooperar com a própria incriminação, não podendo, a lei, incriminar o que é permitido, ou seja, o exercício regular de direito.

Igualmente o pensar de Andreas Eisele<sup>592</sup>, porque interrompe a hierarquia de valores, interferindo na mútua referência entre a ordem axiológica constitucional e a ordem legal dos bens juridicamente protegidos pelo sistema penal quando inverte seus valores “por colocar a exigência administrativo-fiscal em grau hierarquicamente superior à ordem judicial quanto aos efeitos penais”. Registra ainda que o crime de desobediência à ordem judicial, regrado pelo art. 330 do CP<sup>593</sup>, comina pena de detenção de 15 (quinze) dias a 6 (seis) meses de detenção e multa, confrontando-se, assim, à excessiva penalização regradada pelo Parágrafo único do art. 1.º da Lei em questão (seis meses a dois anos e multa).

Avaliando acerca do “dever de informar”, disciplinado pelo art. 197 do Código Tributário Nacional<sup>594</sup>, o dever do contribuinte de informar o Fisco pode contrapor-se ao direito constitucional ao silêncio como forma de defesa.

O direito de não produzir provas contra si mesmo (direito de não se auto-incriminar), que é mais amplo ainda do que o direito ao silêncio (este deriva daquele), constitui direito fundamental constitucional, e, por esta razão, não pode ser atingido por disposição de lei ordinária, tal como prescreve o dever de informar a Administração. Assim, o contribuinte não tem o dever de prestar informações ao Fisco quando estas são capazes de servir como prova do cometimento de crime tributário, não se cogitando em conflito de normas, vez que a norma constitucional encontra-se em patamar superior à ordinária<sup>595</sup>.

---

<sup>591</sup> “Art. 5.º. LXIII - o preso será informado de seus direitos, entre os quais o de permanecer calado, sendo-lhe assegurada a assistência da família e de advogado”.

<sup>592</sup> EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 141-142.

<sup>593</sup> “Art. 330 - Desobedecer a ordem legal de funcionário público: Pena - detenção, de 15 (quinze) dias a 6 (seis) meses, e multa”.

<sup>594</sup> “Art. 197 - Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros [...]”.

<sup>595</sup> MACHADO, 2008, p. 240.

Hugo de Brito Machado<sup>596</sup>, analisando o inciso LXIII do Art. 5.º da Lei Maior, verifica que o termo “preso” não possui consistência pelo fato de que, “se por *autoridade criminais* entendermos as autoridades policiais, é evidente a similitude que há entre a ação destas, nos crimes em geral, e a das autoridades da Administração Tributária, em se tratando de crimes contra a ordem tributária”. Expõe que, quando é instaurada uma fiscalização, o contribuinte agente é colocado em idêntico patamar em que é colocado o suspeito de um crime em geral, no inquérito policial, pois o agente fiscal busca elementos para incriminá-lo.

Refletindo sobre o art. 2.º da Lei 8.137/90 encontraremos, no inciso V, a hipótese de utilização de programas de processamento de dados que permita ao agente possuir informação contábil diversa da fornecida ao Fisco, registrando hipótese de perigo indireto ao bem juridicamente tutelado, onde a pena de prisão “é desproporcionada ao perigo causado, incidindo o legislador em *excesso punitivo* com a conseqüente quebra do princípio da proporcionalidade”. Ainda quanto ao inciso V, incrimina a conduta de divulgar os referidos programas, o que, segundo Heloisa Estellita<sup>597</sup>, “não há ofensa ao bem jurídico da arrecadação tributária e a norma incriminadora é, sob esse ângulo, inadmissível”, e, em resultado, igualmente inconstitucional.

Avaliando as lições do professor português Eduardo Correia<sup>598</sup> quanto ao “direito penal administrativo”<sup>599</sup>, extrai-se que o direito penal “não tem que proteger todos os valores eticamente fundamentáveis”, mas apenas a tutela de um “mínimo ético”, essencial à vida em comunidade, e este “mínimo ético” vêm se alargando com as novas necessidades do mundo globalizado, legitimando a área de atuação do direito criminal. Todavia, as condutas relacionadas com as atividades da Administração Pública que impõem obrigações aos administrados no sentido de “colaboração dos particulares, traduzida em simples deveres de registro, de informação, de sujeição a inquéritos, etc”, não possuem este “mínimo ético”, legitimador da tutela pelo direito repressivo.

---

<sup>596</sup> MACHADO, 2008, p. 158.

<sup>597</sup> SALOMÃO, 2001, p. 212.

<sup>598</sup> CORREIA, 1998, p. 7-9.

<sup>599</sup> Teoria que propõe a utilização do direito penal para promover o Bem-estar social, função esta do Estado, a realizar uma “finalidade salutista”, construindo uma ordenação destinada a promovê-la, ultrapassando a “função legitimista” do direito penal, que constitui “na proteção de certos interesses ou bens jurídicos essenciais à vida em sociedade e que o direito penal asseguraria”.



Estas normas, que impõem tais obrigações (acessórias), “constituem formas *longínquas* ou *indirectas* de promoção do Bem-estar”, de maneira que “sua violação também só *longínqua e indirectamente* ponha em perigo a frustração dos fins que o Estado-social prossegue”, pois, aos agentes destas obrigações, não se legitima o merecimento de sanções penais. Continua sua lição argumentando que o Estado deve reagir contra estas condutas, no entanto, esta reação não deve pousar-se em penas criminais, pois estas carecem de “sentido ético-jurídico de retribuição, expiação ou recuperação social que as caracteriza”, devendo-se enquadrar-se nos ilícitos administrativos, e suas correspondentes sanções<sup>600</sup>.

Ponderando sobre os interesses em causa, conclui o autor, que a violação destas obrigações administrativas perfazem-se apenas numa “censura social”, e não em uma “culpa fundamentada eticamente”, exprimindo, tão somente, “a idéia de uma advertência de que está ausente o pensamento de qualquer mácula ético-social”<sup>601</sup>.

O autor embasa seu pensar sustentando que

A descriminalização das reacções administrativas, a que nos vimos referindo, (que) projecta-se por outro lado, no alargamento dos agentes a que podem ser impostas. Uma censura puramente social, ou uma advertência desprendida de todo o sentido ético, tanto pode, na verdade, referir-se a uma pessoa singular como a uma pessoa colectiva. O que, indiscutivelmente, é vedado no direito criminal – por força da referência das suas sanções à personalidade ética dos homens – torna-se, pois, perfeitamente natural e explicável relativamente a medidas da administração contra sujeitos que são justamente “órgãos auxiliares” da realização das suas finalidades específicas, sejam eles pessoas singulares ou coletivas<sup>602</sup>.

Argumenta ainda, que igualmente inaplicáveis as multas substitutivas de prisão, ou que nela se possam converter em prisão quando impagas, “pois exprimem, do mesmo modo, uma censura daquele tipo que é inerente às penas criminais”. Adverte que, mesmo à aplicação de censura ou advertência, deve estar condicionada à imputabilidade do agente, a verificar a incidência de dolo ou culpa, e, ainda, não devendo ser, o Ministério Público, a promovê-la, e sempre com as garantias do contraditório, ampla defesa e duplo grau de jurisdição. Assim sendo,

---

<sup>600</sup> CORREIA, 1998, p. 9.

<sup>601</sup> Ibid., p. 11-12.

<sup>602</sup> Ibid., p. 12.

estes ilícitos seriam apenas administrativos, constituindo infração ao “direito de pura ordenação social”<sup>603</sup>.

Relembrando os ensinamentos de Forsthoff, Eduardo Correia<sup>604</sup> adverte que, “um Estado que aproveita as necessidades de seus súbditos para aumentar o ser poder... não realiza um Estado social, mas afirma-se como Estado totalitário”, e por este motivo o ordenamento jurídico “não deva prever a punição de comportamentos que só merecem uma censura social”.

Retomando à análise do ilícito penal-tributário disciplinado pelo art. 2º da Lei 8.137/90 que, conforme visto, trata-se de crime formal e de perigo, temos, juntamente com Luiz Flávio Gomes<sup>605</sup>, que “a mera subsunção formal do fato não é suficiente para fundamentar a incriminação”, pois a ofensividade é parte do próprio conceito de crime, devendo estar caracterizada para que determinada conduta seja considerada penalmente relevante. Avaliando o crime composto pelo art. 2º em pauta, sendo ele delito formal, não justifica-se sua criminalização, vez que não chega a ofender o bem jurídico protegido, pois “se a norma tem sua razão de ser na tutela de um bem jurídico, não pode alcançar em seu âmbito a proibição de condutas que não afetam o bem jurídico”<sup>606</sup>.

Ante o exposto conclui-se que a criminalização de condutas acessórias, que exigem deveres de informação perante o Fisco, devem ser sancionadas, mas não pelo direito penal, pois tais obrigações entram em choque com outros direitos e garantias constitucionais, confrontando-se com bens juridicamente mais importantes na hierarquia de valores, tornando esta criminalização inconstitucional, devendo tal fato ser reconhecido por nossas Cortes, debatido e modificado por nosso Congresso Nacional, sob pena de se esbater as bases principiológicas que se pretendem ser os alicerces do Estado democrático de Direito.

---

<sup>603</sup> CORREIA, 1998, p. 12-14.

<sup>604</sup> Ibid., p. 17.

<sup>605</sup> GOMES, 2002, p. 114.

<sup>606</sup> ZAFFARONI; PIERANGELI, 2006, p. 481.

#### 4.6.2 Propostas Sugeridas

Mais difícil que criticar o sistema, é encontrar soluções para ele. Todavia, esta peregrinação é necessária, e, para tanto, faz-se necessário analisar as propostas doutrinárias que remetem a alternativas jurídicas aos crimes econômico e tributário, onde encontrar-se-ão algumas teorias mais radicais, outras menos, mas todas fortalecidas no pensamento de mudança e adequação normativa de viés garantista, voltadas aos pressupostos construtores de um Estado limitado e democrático.

Relembrando os ensinamentos de Cesare Beccaria<sup>607</sup>, que criticava a punição desproporcional ao delito cometido, perceber-se-á que, quando se pune um crime de pouca monta com a prisão, “envia-se o culpado a levar um exemplo inútil a uma sociedade que ele não ofendeu”, e assim nos parece a pena de prisão aos delitos tributários, que tutelam bens jurídicos coletivos (supraindividuais), uma vez que estes são sentidos diferentemente pela sociedade, que questiona se realmente está, o sistema penal, legitimado a exercer esta proteção. Adverte o autor, refletindo acerca do ordenamento jurídico tributário eleito no passado, que não mais se deve admitir o retorno ao tempo em que “o magistrado, que devia apurar a verdade com espírito imparcial, não era senão o advogado do fisco; e aquele chamado protetor e ministro das leis era, somente, o exator dos dinheiros do príncipe”, acreditando que “quando as penas se tiverem feito menos cruéis, a clemência e o perdão serão menos necessários”<sup>608</sup>.

Sob o enfoque das alternativas substitutivas da pena de prisão, tem-se que esta pode abrir novos caminhos e soluções a atender os problemas atuais da sociedade moderna, além de concretizar as garantias humanas fundamentais eleitas constitucionalmente, de maneira a garantir os interesses da comunidade sem perder os valores do condenado.

Cediço de que as penas restritivas de direitos nasceram em vista de que “o encarceramento, salvo para os denominados presos residuais, consiste em injustiça corrente, inclusive pelo fato de que entre eles não se incluem os agentes da criminalidade não convencional”, surge pensamento que afirma ser a pena um castigo, todavia esta punição “não é só a prisão”, cogitando-se sanções alternativas,

---

<sup>607</sup> BECCARIA, 2007, p. 73.

<sup>608</sup> Ibid., p. 100.

a substituir a prisão, o que é defendido por René Ariel Dotti quando afirma que “nada mais permite que se aceite arsenal de sanções do museu do século XVIII”<sup>609</sup>. Lembra que a primeira sanção penal restritiva de direito registrou-se pelo Código Penal soviético<sup>610</sup> em 1926, que disciplinou a pena de prestação de serviços à comunidade<sup>611</sup>.

Quanto à substituição das penas que restringem a liberdade, uma opção bastante aventada, é a multa, além de outras sanções de domínio administrativo, civil, tributário, etc. Lembra René Ariel Dotti<sup>612</sup>, que quando do processo da Reforma do Código Penal, ignorou-se “valiosa oportunidade para transmitir em letra de fôrma a experiência revelada em outros sistemas e a lição secular sobre as frustrações e os desencontros da pena carcerária, bem como, a derrota dos modelos de represália e intimidação”.

Memoriza ainda, este autor, que no Projeto Alternativo alemão, se propunha a abolição da pena restritiva de liberdade de curta duração, substituindo-a por sanção pecuniária, sendo que aos condenados que não pudessem ou não quisessem pagar, havia previsão de trabalho útil ao bem comum em estabelecimentos públicos, tais como hospitais e escolas. Por derradeiro, se manifesta no sentido de que “a multa é uma das importantes medidas de caráter não institucional, cuja natureza pode se prestar à substituição vantajosa das penas curtas de prisão”.

Assim, a prestação de trabalho em favor da comunidade na qual se encontra inserido o contraventor (que possui similar alternativa no ordenamento jurídico pátrio, através do *sursis* mediante a condição de prestação de atividades de caráter social), constitui um meio de inserir o acusado no contexto social, não o privando de sua liberdade, protegendo suas garantias fundamentais insertas no texto constitucional, além de caracterizar significativa redução econômica em comparação à aplicação da restrição da liberdade, pois é sabido que o cárcere, ao menos no Brasil, encontra-se em crise, uma vez que, com altos custos ao Estado, não consegue a manutenção das exigências impostas pela LEP<sup>613</sup>, ainda estigmatizando socialmente o condenado, e imaginar que, a curto prazo, tal situação mudará para melhor, registra-se em pensamento surreal.

---

<sup>609</sup> DOTTI, 1998, p. 369-370.

<sup>610</sup> Art. 20, letra *d* e art. 30.

<sup>611</sup> DOTTI, op. cit., p. 370.

<sup>612</sup> Ibid., p. 431-434.

<sup>613</sup> BRASIL. Lei nº 7.210, de 11 de julho de 1984 - Lei de Execuções Penais.

Pensando nos reflexos oriundos da aplicação substitutiva da pena de prisão pela multa, teríamos a reaplicação social do dinheiro, além de se criar meio destinado a atenuar a prática daquela conduta proibida, pois “em nosso País, a instituição da multa deve ser urgentemente revista, adotando-se a orientação predominante em fazer o pagamento em dias (multa) um dos mais eficientes meios de retribuição e de prevenção”<sup>614</sup>.

Igualmente da defesa da pena de multa, Jesús-María Silva Sánchez<sup>615</sup>, realizando análise acerca da eficiência do direito penal, constatou que, sendo o delito um “*malum actionis*”, ou seja, uma classe de atos ineficientes, o direito penal (e a pena) é um “*malum passionis*”, isto é, possui custos sociais relevantes, “superiores, desde logo, aos do Direito Civil”, significando que, pelos princípios da necessidade e da subsidiariedade, deve-se recorrer a ele quando o efeito perseguido não possa ser atingido por outro mecanismo jurídico. Diante deste alto custo do sistema penal, sugere o autor a utilização da multa como sanção penal ou extra-penal, evitando-se a estigmatização proveniente de toda sanção penal e, igualmente, o alcance da possibilidade de reparação do dano, natural do direito civil.

Seguindo o pensamento do autor, o direito penal deve ser eficiente no sentido de que seus custos, de forma geral, “sejam inferiores aos que resultariam acaso os fatos delitivos ficassem isento de punição”, e, de forma especial, que “os custos da persecução de um determinado fato e a imposição da correspondente sanção sejam inferiores aos custos de tolerar sua comissão”. Frisando que os custos do direito penal são bastante elevados, não se deve perseguir criminalmente “fatos que não se mostrem ineficientes”<sup>616</sup>, pois, pensar diferente, seria o mesmo que afirmar ser “pior o remédio do que a doença”. Para tanto, conclui que, dentre os inúmeros mecanismos dispostos ao direito penal, é melhor “optar por aquele que se mostre mais eficiente, isto é, que acarrete menos custos sociais”<sup>617</sup>.

Sob o vértice do simbolismo penal, Silva Sánchez adverte que é melhor a certeza de uma punição do que a possibilidade da impunidade, sendo mais viável “aumentar a probabilidade de apreensão, reduzir a gravidade da sanção mantendo intacto o custo”, permitindo a aplicação de “sanções aparentemente mais brandas e

---

<sup>614</sup> DOTTI, 1998, p. 440.

<sup>615</sup> SÁNCHEZ, Jesús-María Silva. *Eficiência e direito penal*. Tradução: Mauricio Antonio Ribeiro Lopes. Barueri: Manole, 2004. p. 29-30.

<sup>616</sup> Segundo o autor, esta “ineficiência” deve ocorrer para que um ato seja considerado prejudicial, e, portanto, merecedor de sanção.

<sup>617</sup> SÁNCHEZ, op. cit., p. 31-32.

visivelmente mais humanas”, tal como são as multas, aduzindo que “se as sanções não-pecuniárias implicam custos maiores que as pecuniárias, elas só devem ser aplicadas em caso de insuficiência preventiva das pecuniárias”. Conclui, assim, que a pena de multa está no centro do sistema de sanções concebido a partir de uma visão econômica do direito penal, devendo-se levar em consideração, em sua aplicação, que este valor deve ser superior às vantagens esperadas pela comissão do crime, podendo ser, inclusive, destinada à vítima, concretizando a reparação do dano<sup>618</sup>.

Enfocando os delitos econômicos, aduz que a pena de prisão de curta duração é “uma das formas mais ineficientes de sanção”, sendo muito mais eficiente e eficaz a penal de multa, a reduzir não apenas os custos, que a privação de liberdade acarreta, mas também os custos de sofrimento humano e da possibilidade de dessocialização<sup>619</sup>.

Outra alternativa sugerida por René Ariel Dotti seria a medida desprisionalizante do ‘regime de prova’ (*probation*), que constitui em substituir penas de prisão de pequena ou média gravidade (variando de acordo com o ordenamento jurídico eleito pelo Estado), onde há a suspensão do processo (e, assim, da prisão) mediante condições, tais como a declaração de culpa e a reparação do dano, ou garantir seu pagamento mediante caução idônea, a exemplo de projetos desenvolvidos em Portugal<sup>620</sup>, os quais preveem sua aplicação às hipóteses de crimes sancionados com prisão não superior a três anos<sup>621</sup>.

Eduardo Correia<sup>622</sup> acentua as vantagens do ‘regime de prova’, tais como impedir o estigma moral da imposição de uma pena, e, “não renunciando à fase de verificabilidade da culpabilidade, conserva elementos probatórios que o tempo poderia esmaecer quando não desaparecessem”.

Considerando a reparação do dano como medida substitutiva à pena, como acontece no crime contra a ordem tributária, quando do pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia, conforme já alinhado em oportunidade anterior,

---

<sup>618</sup> SÁNCHEZ, 2004, p. 42-43.

<sup>619</sup> Ibid., p. 43-44.

<sup>620</sup> Proposta de Lei 222/I, art. 40.º, n. 2.

<sup>621</sup> DOTTI, 1998, p. 492-493.

<sup>622</sup> Este autor elaborou projeto visando alternativas à prisão. CORREIA apud DOTTI, 1998, p. 492.

compensa-se o dano causado ao Erário Público<sup>623</sup>, materializando os ideais de prevenção, pois “a compensação é uma das formas de retribuir a culpa”. Nestes termos, a vítima (Administração Pública) é colocada no centro do sistema, uma vez que, com a reparação, este crime perde a substância, tal como o é no caso do estelionato cometido por meio de cheque sem fundo, resgatado antes da denúncia, afinal, “não tem sentido, assim, mandar-se para os presídios, às expensas do Estado, quem fez tudo que estava a seu alcance para apagar os efeitos do seu crime, restabelecendo o *statu quo ante*”<sup>624</sup>.

Neste diapasão, como consequência, vislumbra-se, primeiramente, a redução do custo do crime para o Estado (e, indiretamente, à coletividade); segundo, uma medida mais proporcional entre a ofensa e o dano causado, pois a vítima estaria indenizada, lembrando-se que o cárcere não resolve o conflito entre o delinquente e a vítima, além de impossibilitar um diálogo através da restituição<sup>625</sup>; terceiro, à vítima se pouparia o trabalho e os custos de uma ação civil paralela à criminal, visando a reparação do dano, pois esta encontrar-se-ia incorporada ao Juízo penal, registrando indiscutível economia processual.

Ressalte-se ainda, em tema de reparação do dano, a simbologia que este representa ao acusado, tendo que esforçar-se para retornar, o melhor possível, ao estado anterior ao delito (retribuição e prevenção específica), refletindo de forma inibitória à sociedade (prevenção geral). A exemplo da experiência alemã, quando da sentença de um grupo de adolescentes condenados a reflorestar um bosque por eles incendiado<sup>626</sup>.

Avaliando os argumentos de Cinthia Menescal Palhares<sup>627</sup>, que acredita que a falência do sistema de penas a alguns crimes, como o tributário, advém da diferente inspiração com que foi, o sistema penal, elaborado, onde este instrumento jurídico serviu a uma realidade completamente diferente quando de sua elaboração, gerando descompasso, pois “fundam-se em critérios demasiadamente pessoais, em tipos penais fechados e casuístas demais e, principalmente, em sanções privativas de liberdade”, defende que, pela complexidade das relações econômicas da atualidade,

---

<sup>623</sup> Registre-se que, em se tratando de vítima individual, a reparação do dano, dependendo do crime, resultaria à sua condenação, pois ver-se-ia a buscar a atenuação de sua dor com um valor pecuniário.

<sup>624</sup> DOTTI, 1998,, p. 454; 506-507.

<sup>625</sup> Ibid., p. 508.

<sup>626</sup> Magistrado HOLZSCHUCK, in DOTTI, 1998, p. 512.

<sup>627</sup> PALHARES, 2004, p. 171-172.

a definição da responsabilidade penal sobre as condutas, por vezes decididas no seio de grandes corporações, resulta na ineficácia da sanção penal, visto que, em raros episódios, atingirá o verdadeiro autor da lesão.

Esta autora sustenta ser uma das soluções possíveis a própria despenalização formal, submetendo-se alguns fatos jurídicos, como os crimes contra a ordem tributária, “à regulação por outros ramos do Direito, como o civil, administrativo, fiscal, escapando-se da esfera penal, ao substituir-lhe as penas criminais por outros tipos de sanção”, acreditando que o ideal seria sua descriminalização<sup>628</sup>.

No entender de Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas<sup>629</sup>, os problemas oriundos da evasão e fraude fiscal podem e devem ser evitados através de meios educativos, da conscientização social, proporcionando à coletividade o discernimento necessário e consciente do controle administrativo e do destino das verbas tributárias arrecadadas. Defende, paralelamente, a aplicação de meios alternativos para solucionar os conflitos tributários, tais como: acordos, transações, conciliações, arbitragem, etc., que não ferem os princípios norteadores do sistema jurídico. Visualiza que, por meio dessas espécies de mecanismos, dar-se-á a efetivação de “condições de ação para evitar a prática crescente de fraudes, cujas repercussões penais produzem cada vez menor efeito, tendo em vista a extinção da punibilidade pelo pagamento”. Registrando o posicionamento de Luís Francisco da Silva Carvalho Filho<sup>630</sup> no VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, que assim aduziu: “Eu creio que uma multa penal fixada em valores expressivos e correspondentes ao próprio resultado da sonegação, seria muito mais eficiente do que a pena de prisão”, concorda com este congressista, acreditando estar, também na pena de multa, uma alternativa mais eficiente a esta classe de crimes.

Suzana Aires de Souza<sup>631</sup>, em conclusão ao seu pensamento, sustenta que o direito penal deve atuar, apenas e tão somente, “quando se afigure necessário, uma vez esgotados os outros meios de intervenção jurídica e social (nomeadamente a intervenção jurídico-administrativa), recusando um direito penal absolutamente funcional”.

---

<sup>628</sup> PALHARES, 2004, p. 171-172.

<sup>629</sup> RIBAS, 2004, p. 132.

<sup>630</sup> CARVALHO FILHO apud RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues, 2004, p. 133.

<sup>631</sup> SOUZA, 2006, p. 308.



Relembrando, novamente e por derradeiro, a opção de Hassemer, e, portanto, da Escola de Frankfurt, uma possível solução, ao menos aparente, estaria na elaboração de um Direito de Intervenção, aplicando-se a descriminalização de condutas como as correspondentes ao crime contra a ordem tributária, sendo estas reguladas pelo direito civil ou administrativo, e não mais pelo direito penal, o que, parece-nos, só poderia registrar exitosa se respeitadas as garantias democráticas essenciais propostas pelo ordenamento jurídico. Nos ensinamentos do autor, verifica-se que

Há muitos âmbitos, como o das infrações administrativas, o direito civil, o direito público, mas também o próprio mercado e o cuidado da vítima, nos quais muitos dos problemas que se regulam pelo moderno direito penal poderiam ser resolvidos de um modo muito mais satisfatório. Quiçá seria recomendável regular em um 'Direito de intervenção' os problemas que as modernas sociedades entregaram ao direito penal<sup>632</sup>.

Outra opção, conforme já frisado, pousaria na presença do direito penal de duas velocidades, elaborada por Silva Sánchez<sup>633</sup>, promovendo-se a despenalização de condutas que tutelam bens jurídicos difusos. Tal proposta sofre críticas, principalmente no sentido de que o direito penal é ilegítimo e ineficaz para tutelar esta espécie de bens.

Em posicionamento similar a Silva Sánchez, Miguel Reale Jr.<sup>634</sup> também visualiza, num direito administrativo-penal, instrumentos mais ágeis e eficazes aos delitos econômicos, sem deixar de lado princípios garantistas do direito penal. Para o autor, a defesa destes bens jurídicos não encontra boa defesa na lei penal, sustentando que

[...] é essencial destacar que a 'despenalização' dos crimes econômicos, relativos ao abuso do poder econômico, deve andar de par com a nova 'lei antitruste', que supere as falhas gritantes de técnica legislativa e de lógica da atual lei, instituindo-se uma Parte Geral e com especial atenção à descrição típica estrita entre condutas infracionais. É este o primeiro passo para se construir um Direito Administrativo-Penal, formado, no futuro, por um conjunto de leis de defesa da ordem econômica, do meio ambiente, da saúde pública [...].

---

<sup>632</sup> Tradução da autora. HASSEMER, 1999, p. 34 e ss.

<sup>633</sup> SILVEIRA, 2003, p. 201.

<sup>634</sup> REALE JUNIOR apud SILVEIRA, 2003, p. 203.

Na doutrina pátria, Alberto Silva Franco<sup>635</sup> sustenta hipótese similar à de Jesús-María Silva Sánchez<sup>636</sup>, todavia as argumentações daquele autor pousam no sentido crítico da divisão do direito penal em dois subsistemas incomunicáveis, pois acarretaria que “o poderoso receberia um prêmio, apesar da minimização do processo garantístico, e o fraco, uma pena privativa de liberdade, não obstante disponha de garantias plenas”. Para Silva Franco, ambos subsistemas devem interagir, aplicando-se penas privativas de liberdade, dependendo o caso concreto, também a certas condutas com bens difusos, inclusive com a penalização da empresa.

Renato de Mello Jorge Silveira<sup>637</sup>, apoiando a base filosófica da Escola de Frankfurt, defende a descriminalização dos delitos que tutelam bens jurídicos supra-individuais, para deixá-los à proteção de outros ramos do vasto ordenamento jurídico, afirmando que “o Direito Penal tradicional não dispõe de técnica adequada à tutela difusa”, pois este ramo do ordenamento, “além de equivocado, encontra-se por demais ampliado”.

Ante a contínua criminalização de novas condutas, notadamente as de bens jurídicos difusos, adverte o autor, o cuidado para que não se opere uma “macrodimensionalização da esfera penal”, evitando esvaziar o que resta de um direito penal de liberdade<sup>638</sup>. Para tanto, propõe a substituição da pena privativa de liberdade

[...] utilizando-se de elementos do Direito Penal, Civil e Administrativo, delinea-se nova forma de combate aos crimes contra os interesses difusos. Esta nova visão do problema, por certo, não deve implicar em mera prisão, mas sim em outra multiplicidade de sanções, as quais hão de se mostrar mais eficazes tanto a repressão quanto na prevenção. Quiçá, dessa forma, melhor se consiga defender aquilo que hoje só simbolicamente é protegido<sup>639</sup>.

Em Claus Roxin, encontra-se que o direito penal do futuro tende a ser mais suave, constatando ser impossível apenar todos os criminosos com penas de prisão, apostando na diversificação das penas, tais como a pena de multa, com viés mais

---

<sup>635</sup> FRANCO apud SOUZA, 2007, p. 71.

<sup>636</sup> SÁNCHEZ, 2002, p. 145 e ss. Este autor propõe um direito penal de “duas velocidades”, uma destinada aos delitos clássicos e outra à proteção de bens jurídicos de natureza difusa, a exemplo, a ordem econômica.

<sup>637</sup> SILVEIRA, 2003, p. 203.

<sup>638</sup> Ibid., p. 206.

<sup>639</sup> Ibid., op. cit., p. 217.

humano, mais barato, e mais propício à ressocialização, além de outras espécies de sanções substitutivas à privação da liberdade, como a prisão domiciliar, proibição de dirigir e medidas social-terapêuticas. Defende ainda a abertura do sistema penal, a permitir sanções voltadas à voluntariedade e à reparação do dano causado, podendo serem substitutivas da pena privativa de liberdade, concluindo que estas medidas substitutivas produziriam efeitos socialmente construtivos<sup>640</sup>.

Corroborando as propostas alternativas do crime fiscal Elio Lo Monte<sup>641</sup> sustenta que as vias alternativas caracterizam maior eficácia. Tal posicionamento advém da crença no dever de aplicação do princípio da subsidiariedade do sistema penal, devendo-se recorrer a meios diversos dos penais, evitando-se sua administrativização e banalização.

Defende, igualmente, serem merecedoras de análise as propostas que incutem ao sujeito ativo do delito a reparação do dano, e/ou penas pecuniárias, todavia, a se cuidar para que estas também não se revelem de “impossível execução pelo indivíduo”, tais substituições implicariam num menor custo ao Estado. Encerra argumentando que, caso se rejeitem outras alternativas aos delitos fiscais, “todo sistema penal, ainda que mais racional, somente poderá cumprir sua missão quando estiver vinculado com um sistema tributário claro, justo e equilibrado”<sup>642</sup>.

Quanto ao que se pensa, a medida substitutiva da pena de prisão, poderia pautar-se nas sanções já existentes no ordenamento jurídico administrativo, tais como, a apreensão de mercadorias, a suspensão da inscrição do contribuinte junto ao Ente Tributante, a interdição de estabelecimento comercial ou industrial, a recusa ao pedido de reimpressão de notas fiscais, a recusa de fornecimento de certidão negativa a aprovar o crédito do contribuinte, na aplicação das diversas espécies de multas administrativas, dentre outras sanções já existentes e de aplicação imediata, resultando, assim, na descriminalização dos crimes contra a ordem tributária, não se deixando de sancionar os fraudadores fiscais, todavia mexendo-lhes no bolso.

Finalizando a análise proposta, verifica-se que a descriminalização do crime tributário não é de todo incompatível quando da adoção de outras modalidades repreensivas, tais como a reparação do dano, evitando-se esvaziar o extrato

---

<sup>640</sup> ROXIM apud SOUZA, 2007- p. 82-83.

<sup>641</sup> MONTE, 2006, p. 230-259.

<sup>642</sup> Ibid., p. 259.

substancial deste delito penal, em conformidade com as lições de René Ariel Dotti<sup>643</sup>, ao defender que a substituição do sistema penal por ramos do direito é exigência corrente, mesmo que implique em mudanças e certa dificuldade, registrando que nem sempre são “fáceis e simplificados mas de qualquer forma libertos da *servidão de passagem* e do hermetismo a que conduz o raciocínio ancorado na prisão, como corpo e alma de um sistema agonizante”.

O tema, ora proposto, longe está de se esgotar. Ficam aqui considerações, ressaltando-se que, independente das futuras escolhas políticas e dos mecanismos de proteção do bem jurídico tutelado na fraude fiscal, haverão de respeitar os princípios adotados e ratificados pela Constituição, inclusive os direitos e garantias fundamentais do ser humano, tais como a dignidade da pessoa humana, em contínuo primor pela liberdade.

Registre-se, por derradeiro, que o critério de criminalização de determinada conduta é fruto da política criminal eleita, onde a transformação de um delito administrativo em um crime, depende da vontade do legislador. No entanto ressalta-se que esta liberdade encontra-se condicionada pela obediência aos limites impostos pelos princípios e garantias inerentes ao Estado democrático de Direito, tais como o da subsidiariedade, da fragmentariedade e da intervenção mínima, abarcados pela Carta Maior.

---

<sup>643</sup> DOTTI, 1998, p. 518.

## 5 CONCLUSÃO

Conforme exposto, verificou-se que o conceito de bem jurídico-penal, desde a sua concepção, sofreu influência de teorias constituídas com a intenção de legitimar as normas penais, em face de determinada política social, fazendo com que a noção de bem jurídico-penal ficasse vinculada ao regime político do Estado.

Historicamente, observou-se que as teorias iluministas, notadamente com viés individualista, procuraram fazer, da concepção do bem jurídico, um limite ao *ius puniendi* estatal, partindo do pressuposto de que, apenas a lesão ou ameaça de lesão a um direito essencialmente importante à comunidade, poderia ser alvo de tutela pelo direito penal.

Alguns doutrinadores sustentam que apenas a Constituição oferece o suporte para a legitimação do direito penal, baseando-se na determinação de bens jurídicos constitucionalmente relevantes. Outros defendem que a escolha dos bens jurídico-penais apenas não devem incorrer em contradição à Carta Maior.

Assim, constatou-se que a tutela penal adquire um caráter fragmentário, no sentido de que não são todos os bens jurídicos que poderão ser protegidos penalmente, tão-somente, aqueles eleitos como essenciais à existência da vida em comunidade, em conformidade ao princípio da subsidiariedade.

Paralelamente, vislumbrou-se uma desmedida atividade legiferante, com recorrente sacrifício do bem jurídico liberdade para se tutelar bens coletivos, muitas vezes incriminando condutas materialmente irrelevantes, com notório ferimento ao princípio da intervenção mínima, que determina a proteção de diversos bens jurídicos por outros ramos do ordenamento normativo, que podem se revelar mais eficientes e menos traumáticos ao cidadão, do que a pena de prisão.

Sob este aspecto, pensamos que é imposto ao legislador avaliar rigidamente a seleção de valores, antes de optar pela criminalização de determinada conduta, sopesando os princípios constitucionais, com o fito de concretizar os direitos à liberdade e à dignidade da pessoa humana, operando o binômio subsidiariedade/fragmentariedade, cumprindo-se uma função garantística do Direito, notadamente o penal.

Registrando um novo tormento na doutrina jurídico-penal, a proteção de bens jurídicos coletivos torna-se recorrente, com a justificativa de se proteger os

interesses de toda a sociedade, falando-se na administrativização do direito penal, sob o argumento de que este deixaria de cumprir com seu papel de defesa de interesses estritamente fundamentais, a serviço de funções estatais.

Neste âmago de proteção coletiva, pousa o bem jurídico ordem tributária, hoje tutelado pelo direito penal pátrio por meio da Lei 8.137/90, dentre outras normas fora do objeto da presente pesquisa.

A essa proteção, sustentou-se que o crime tributário pode ser tido, dependendo da definição de seu bem jurídico, como um delito cumulativo, pois, para haver o perigo concreto de lesão, ou a própria lesão ao interesse tutelado pela lei penal, haverá, obrigatoriamente, de ser fruto de uma acumulação de condutas dolosas, reiteradas e no mesmo sentido, sustentando-se que, a conduta única de fraude fiscal não teria o condão de lesionar o patrimônio público. Assim sendo, do ponto de vista individual, a conduta não chegaria a lesar o bem juridicamente protegido, não justificando a limitação da liberdade individual do agente.

Em seqüência verificaram-se algumas nuances da legislação penal-tributária, tanto de matéria penal, como processual penal, identificando fatos que transformaram o direito penal em instrumento arrecadatório do Estado.

Tal assertiva foi construída com base em diversas legislações hoje vigentes no Brasil, além de posicionamentos doutrinários, tais como, a questão da possibilidade de ver-se extinta a punibilidade do crime fiscal pelo pagamento do tributo devido, e pela suspensão dela, quando do parcelamento deste débito, ambos a se efetivarem antes do recebimento da denúncia, instituto jurídico à disposição apenas deste tipo de delito, além de outros fatores ensejadores deste concluir.

Quanto ao mérito desta causa extintiva de punibilidade, acredita-se condizer com as finalidades da pena e com a função do tributo (considerando-o como seu bem jurídico), pois pensa-se que demonstra a intenção do agente em regressar à juridicidade, impedindo que o crime se aperfeiçoe, em conformidade com o princípio da oportunidade, não se justificando a intervenção do sistema penal na esfera tributária.

Sob outro viés, verificou-se que, paralelamente à desprisionalização do ilícito tributário pela quitação da dívida fiscal, o Judiciário pátrio vem aceitando, reiteradamente, denúncias “mais ou menos” genéricas quando se tratar de crimes societários, notadamente os tributários, demonstrando voracidade punitiva a esta classe de delitos.

Diante dessas e outras razões expostas, conclui-se que seriam bem vindas propostas desprisionalizantes ao crime contra a ordem tributária, podendo ser, como no caso da causa de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido, destinada à reparação do dano, à vítima do delito, ou através de outras formas extra-penais, tais como as já existentes no ordenamento jurídico, uma vez que, conforme versado, já se encontram previstas diversas sanções administrativas a tutelarem este bem jurídico, cogitando-se, inclusive, uma possível descriminalização do mesmo.

Concomitantemente às argumentações geradoras de incongruências quanto à legitimidade da criminalização da ordem tributária, encontra-se um direito penal em notória queda de simbolismo, justificado pelas recorrentes medidas legais substitutivas da privação de liberdade, demonstrando o evidente interesse estatal pelo adimplemento do dever tributário, face à concretização da sanção penal.

Concorda-se com a necessidade de se punirem os sonegadores fiscais, todavia, não se concorda que o direito penal seja instrumento eleito, com o fito de realizar esta punição, por não entendê-lo legítimo a tal desiderato, acreditando que, muito mais cabível e eficiente, seria o direito administrativo, a ser aplicado pela própria Administração Pública, com sanções aplicadas diretamente no estabelecimento empresarial, podendo inibir, inclusive, a continuidade do negócio, além da atribuição de altas multas, como as já normatizadas, ou seja, medidas punitivas de mesma natureza do próprio crime tributário, ou seja, pecuniária.

Ainda que tal proposta não seja eleita, inúmeras outras foram apresentadas, e muitas outras ainda serão, todas no sentido da materialização dos direitos e garantias esculpidos na Carta Maior, preservando-se tanto o simbolismo do direito penal, quanto a intervenção mínima estatal e, para tanto, a utilização de outros mecanismos jurídicos a efetivar a defesa deste bem jurídico.

Finalizando esta pesquisa, percebe-se necessário continuar a reflexão acerca do tema, notadamente quanto às alternativas penais e, principalmente, extra-penais a substituírem a previsão da pena privativa de liberdade, gerando possibilidades reais de uma tutela eficaz, cogitando-se, então, na reavaliação de se descriminalizarem os ilícitos contra a ordem tributária, ou, no mínimo, ver-se sua desprisionalização.

## REFERÊNCIAS

ACOSTA, Walter P. *O processo penal: teoria, prática, jurisprudência e organogramas*. Rio de Janeiro: Editora do Autor, 1973.

ALMEIDA JUNIOR, João Mendes. *O processo criminal brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1959.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ANDRADE, João da Costa. O erro sobre a proibição e a problemática da legitimação em direito penal. In: *Temas de direito penal económico*. COSTA, José de Faria (Coord.). Coimbra: Coimbra Editora, 2005.

ANDRADE, Manuel da Costa. A nova lei dos crimes contra a economia à luz do conceito de 'bem jurídico'. In: *Direito penal económico e europeu: textos doutrinários*. Coimbra: Coimbra Editora, 1998.

AREND, Márcia Aguiar. *O controle penal da ordem tributária no Brasil: o uso do direito penal para a impunidade da sonegação fiscal*. Tese de doutorado apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina: Florianópolis, 2006.

BALDAN, Édson Luís. *Fundamentos do direito penal econômico*. Curitiba: Juruá, 2008.

BARATTA, Alessandro. Funções instrumentais e simbólicas do direito penal. lineamentos de uma teoria do bem jurídico. *Revista brasileira de ciências criminais*. ano 2. nº. 5. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

\_\_\_\_\_. *Criminologia crítica e crítica do direito penal: introdução à sociologia do direito penal*. Tradução: Juarez Cirino dos Santos. 3. ed. Rio de Janeiro: Revan Instituto Carioca de Criminologia, 2002

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.



BECCARIA, Cesare. *Dos delitos e das penas*. Tradução: Torrieri Guimarães. 2. ed. São Paulo: Martin Claret, 2007.

BIANCHINI, Alice. *Pressupostos materiais mínimos da tutela penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

BITENCOURT, Cezar Roberto; SCHMIDT, Andrei Zenkner. *Direito penal econômico aplicado*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz. *Crimes de perigo abstrato e princípio da precaução na sociedade de risco*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília: Gráfica do Senado Federal, 2005.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* 81.929-0/RJ. DJU 27 de fevereiro de 2004, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento em 15 de dezembro de 2003. Órgão julgados: Primeira Turma.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. HC 84436/SP. Rel. Min. Celso de Mello. DJ 05.09.2006. Órgão Julgador: Segunda Turma.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Inq. 2584/SP. Rel. Min. Carlos Britto. DJ 07.05.2009. Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. HC 94670/RN. Rel<sup>a</sup>. Min. Cármen Lúcia. DJ 21.10.2008, Órgão Julgador: Primeira Turma.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, RHC nº 11.210/PR, 5ª Turma, Relator: Ministro Jorge Scartezzini, j. 4 de abril de 2002, DJU 30 de setembro de 2002; STJ, EHC nº 13806, 5ª Turma, Relator: Ministra Laurita Vaz, j. 9 de março de 2004, DJU 26 de abril de 2004.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. RHC nº 59.857. Relator: Ministro Firmino Paz, DJ 10 de dezembro de 1982. No mesmo sentido: RHC nº 65.349. Relator: Ministro Francisco Rezek, DJ 12 de maio de 1988.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus*. nº 73.419. Relator: Ministro Ilmar Galvão, DJ 26 de abril de 1996.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. HC 85452/SP. Relator Ministro: Eros Grau. Julgamento: 17 de maio de 2005. Órgão Julgador: Primeira Turma. DJ: 03 de junho de 2005.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal de Justiça, 6ª Turma, RHC 4.727, DJU 20 de novembro de 1996.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal de Justiça. RSTJ, 134/519.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 30.558. Relator: Ministro Hamilton Carvalhido, DJ 18 de novembro de 2004. No mesmo sentido: *Habeas Corpus* nº 33.232, Relator: Ministro Paulo Galotti, DJ 20 de setembro de 2004, dentre diversos outros.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 69.001, Relator: Celso de Mello, julgado em 18 de fevereiro de 1992, DJ 26 de junho de 1992, RTJ, 140 (3)/865.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça Classe: Resp - Recurso Especial - 733455 Processo: 200500396926 UF: RS Órgão Julgador: Quinta Turma Data da decisão: 27 de setembro de 2005 Documento: STJ000649500 Fonte DJ DATA: 07 de novembro de 2005 Pág: 370 RSTJ. Vol.:00198 Pág: 549 Relator: Arnaldo Esteves Lima Decisão unânime. Data de publicação 07 de novembro de 2005.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Classe Resp - Recurso Especial Nº 149.516 - SC (1997/0067222-0) Relator: Ministro Gilson Dipp. Data da publicação: 17 de junho de 2002. No mesmo sentido: penal. Seqüestro de bens. Crime de sonegação fiscal. Decreto-lei Nº 3.240, DE 1941. Aplicação. STJ - Superior Tribunal de Justiça. Classe Resp - Recurso Especial Nº 132.539-SC (REG N.º 97/0034758-3). Relator: Ministro William Patterson. Data da publicação: 09 de fevereiro de 1998.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. 5ª Turma, Res. 675.989 – RS. Relator: Ministro José Arnaldo da Fonseca, julgado em 03 de fevereiro de 2005, DJU I de 21 de março de 2005.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei 3.689, de 3 de outubro de 1941.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei 2.848 de 7 de dezembro de 1940.

\_\_\_\_\_. Lei 7.210, de 11 de julho de 1984.

\_\_\_\_\_. Lei 9.099 de 26 de setembro de 1995.

\_\_\_\_\_. Lei 10.259 de 12 de julho de 2001.

\_\_\_\_\_. Lei 9.964 de 10 de abril de 2000.

\_\_\_\_\_. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966.

\_\_\_\_\_. Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996

\_\_\_\_\_. Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

\_\_\_\_\_. Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995

\_\_\_\_\_. Lei 4.729 de 14 de julho de 1965.

\_\_\_\_\_. Lei 8.383 de 30 de dezembro de 1991.

\_\_\_\_\_. Lei 10.684 de 30 de maio de 2003.

\_\_\_\_\_. Lei 9.964 de 10 de abril de 2000.

\_\_\_\_\_. Lei 11.941 27 de maio de 2009.

CÂMARA, Luiz Antonio. Reflexões acerca das medidas cautelares pessoais nos crimes contra o sistema financeiro nacional. In: GEVAERD, Jair; TONIN, Marta Marília. (Coords.). *Direito empresarial e cidadania: questões contemporâneas*. Curitiba: Juruá, 2006.

\_\_\_\_\_, *Prisão e liberdade provisória: lineamentos e princípios do processo penal cautelar*. Curitiba: Juruá, 1997.

COSTA, José de Faria. *O perigo em direito penal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2000.

COSTA, Luiz de Figueiredo. *Limites constitucionais do direito penal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

CORREIA, Eduardo. Direito penal e direito de mera ordenação social. In: *Direito penal económico e europeu: textos doutrinários. Problemas Gerais*. Coimbra: Coimbra Editora, 1999. 1 v.

CRETTON, Ricardo Aziz. *Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

DELMANTO, Fabio Machado de Almeida. Efeitos penais do parcelamento após o advento das Leis do Refis e do Paes. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares (Coords.). *Direito penal tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005.

DIAS, Jorge de Figueiredo. *Questões fundamentais do direito penal revisitadas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

\_\_\_\_\_. Para uma dogmática do direito penal secundário. In: PODVAL, Roberto (Coord.). *Temas de direito penal económico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

\_\_\_\_\_; ANDRADE, Manuel da Costa. O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal tributário português. In: *Direito penal económico e europeu: textos doutrinários*. Coimbra: Coimbra Editora, 1999. 2 v.

DOTTI, René Ariel. *Bases e alternativas para o sistema de penas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

\_\_\_\_\_. *Direito penal dos negócios*. São Paulo: Associação dos Advogados de São Paulo, 1989.

EISELE, Andreas. A reparação do dano no direito penal tributário. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001.

\_\_\_\_\_. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

FEITOZA, Denilson. *Direito processual penal: teoria, crítica e práxis*. 5. ed. rev., ampl. e atual. Niterói: Impejus, 2008.

FERNANDES, Luiz Gustavo; FERNANDES, Tatiana Cunha Grion. Direito penal tributário. In: VELLOSO, Ricardo Ribeiro (Coord.). *Crimes tributários e econômicos*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

FERNANDES, Paulo Silva. *Globalização, “sociedade de risco” e o futuro do direito penal: panorâmica de alguns problemas comuns*. Coimbra: Almedina, 2001.

FERRAJOLI, Luigi. *Direito e razão: teoria do garantismo penal*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

FOUCAULT, Michel. *Vigiar e punir: nascimento da prisão*. Tradução: Raquel Ramallete. 34. ed. Petrópolis: Vozes, 2007.

FRANCO, Alberto Silva. *Leis penais especiais e sua interpretação jurisprudencial*. 2 v. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 4. ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2004.

GERVÃO, Eliana. *Revisão do sistema jurídico relativo à infração fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 1999. 2 v.

GIDDENS, Anthony. *As conseqüências da modernidade*. São Paulo: Unesp, 1991.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; OLIVEIRA, Felipe Cardoso Moreira. Procedimento administrativo tributário e ação penal, vínculos necessários: a desconstrução do mito da independência das esferas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares. (Coords). *Direito penal tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005.

GOMES, Luiz Flávio. *Princípio da ofensividade no direito penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

\_\_\_\_\_. Responsabilidade penal objetiva e culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Direito penal empresarial: tributário e das relações de consumo*. São Paulo: Dialética, 1995.

\_\_\_\_\_ ; BIANCHINI, Alice. Prévio exaurimento da via administrativa e crimes tributários. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares. (Coords). *Direito penal tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005.

GRINOVER, Ada Pelegrini; FERNANDES, Antônio Scarance; GOMES FILHO, Antônio Magalhães. *As nulidades no processo penal*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

GUARAGNI, Fábio André. Do direito penal do trabalho ao poder penal no trabalho. In: *Controle do empregado pelo empregador*. procedimentos lícitos e ilícitos. BARACAT, Eduardo Milléo (Coord.). Curitiba: Juruá, 2008.

\_\_\_\_\_. O novo tratamento dos crimes contra a propriedade intelectual à luz do direito penal econômico (comentários à Lei 10.695, de 01.07.2003). In: GEVAERD, Jair; TONIN, Marta Marília. (Coords.). *Direito empresarial e cidadania: questões contemporâneas*. Curitiba: Juruá, 2006.

HASSEMER, Winfried. *Crítica al derecho penal de hoy*. Tradução: Patricia S. Ziffer. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1998.

\_\_\_\_\_. *Direito penal libertário*. Coord.e Superv. Luiz Moreira. Tradução: Regina Neves. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

\_\_\_\_\_. *Introdução aos fundamentos do direito penal*. Tradução: Pablo Rodrigo Alfwen da Silva. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2005.

\_\_\_\_\_. *Persona, mundo y responsabilidad: bases para una teoria de la imputacion en derecho penal*. Tradução: Francisco Muñoz Conde e Maria del Mar Diaz Pita. Valencia: Tirant lo Blanch, 1999.

HUNGRIA, Néelson. *Comentários ao código penal*. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955. 1 v.

JAKOBS, Günther; MELIÁ, Manuel Cancio. *Direito penal do inimigo – noções e críticas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

JANCZESKI, Célio Armando. Crimes fiscais: tipo e elementos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares. (Coords.). *Direito penal tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005.

KERN, Alexandre. *O controle penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

LOPES JUNIOR, Aury. *Direito processual e sua conformidade constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. 1 v.

MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_. *Estudos de direito penal tributário*. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_. Responsabilidade penal no âmbito das empresas. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001.

MAIA, Rodolfo Tigre. *Tutela penal da ordem econômica: o crime de formação de cartel*. São Paulo: Malheiros, 2008.

MIRABETE, Julio Fabbrini. *Código de processo penal interpretado*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.

MONTE, Elio Lo. *Principios de derecho penal tributario*. Buenos Aires: Julio César Faira Editor, 2006.

MOSSIN, Heráclito Antônio. *Nulidades no direito processual penal*. 3. ed. Barueri: Manole, 2005.

MUSSOLINI JUNIOR, Luiz Fernando. Processo administrativo x processo penal: autonomia ou dependência? In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares. (Coords). *Direito penal tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005.

NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2008. 2 v.

NINNO, Jeffersosn. Ação penal pública incondicionada. In: FRANCO, Alberto Silva; STOCO, Rui (Coords.). *Código de processo penal e sua interpretação*

*jurisprudencial*: doutrina e jurisprudência. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. 2 v.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. A propósito do ilícito tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares (Coords.). *Direito penal tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005.

NORONHA, E. Magalhães. *Direito penal*. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1971. 1 v.

OLIVEIRA, Eugênio Pacelli. *Curso de processo penal*. 10. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

OLIVEIRA JUNIOR, Gonçalo Farias de. *Ordem econômica e direito penal antitruste*. 2. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2009.

PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. *Crimes tributários – uma visão prospectiva de sua despenalização*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

PASCHOAL, Janaina Conceição. *Constituição, criminalização e direito penal mínimo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

PÉREZ, Carlos Martínéz-Buján. *Derecho penal económico: parte general*. Valencia: Tirant to blanch libros, 1998.

PIMENTEL, Manoel Pedro. *Crimes contra o sistema financeiro nacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

\_\_\_\_\_. *Direito penal econômico*. São Paulo: Saraiva, 1984.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. A decisão administrativa tributária final como condição para a incidência da norma que relata o crime contra a ordem tributária. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes. *Direito penal tributário*. (Coords.). São Paulo: Quartier Latin, 2007.

PRADO, Luiz Regis. *Bem jurídico e Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.



\_\_\_\_\_. *Curso de direito penal brasileiro*. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. 1 v.

PRATES, Renato Martins. *Acusação genérica em crimes societários*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

PRITTWITZ, Cornelius. O direito penal entre direito penal do risco e direito penal do inimigo: tendências atuais em direito penal e política criminal. *Revista Brasileira de ciências criminais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. 47 v.

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 (Coords.). *Direito penal tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

REALE JUNIOR, Miguel. *Instituições de direito penal*. parte geral. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. 1 v.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Direito Penal tributário: questões relevantes*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

RIOS, Rodrigo Sánchez. *O crime fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

\_\_\_\_\_. *Das causas de extinção da punibilidade nos delitos econômicos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

\_\_\_\_\_. Relevantes aspectos do tipo subjetivo no delito tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares. (Coords.) *Direito penal tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005.

ROSENTHAL, Sérgio. A extinção da punibilidade nos crimes de natureza fiscal após o advento da Lei nº 9.983/2000. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001.

ROXIN, Claus. *A proteção de bens jurídicos como função do direito penal*. Tradução e organização de André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

\_\_\_\_\_. *Derecho penal parte general*. Tomo I. Tradução: Diego-Manuel Luzon Pena et al. Madrid: Civitas, 1997.

SAAD, Marta. Denúncia nos crimes societários. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes (Coords.). *Direito penal tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

SÁNCHEZ, Jesús-María Silva. *La expansión del derecho penal: aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales*. Madrid: Civitas Ediciones, 1999.

\_\_\_\_\_. *A expansão do direito penal: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais*. Tradução: Luiz Otavio de Oliveira Rocha. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

\_\_\_\_\_. *Eficiência e direito penal*. Tradução: Mauricio Antonio Ribeiro Lopes. Barueri: Manole, 2004.

SILVA, Ângelo Roberto Ilha da. *Dos crimes de perigo abstrato em face da Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

SILVA, Eduardo Sanz de Oliveira. Direito penal preventivo e os crimes de perigo: uma apreciação dos critérios de prevenção enquanto antecipação do agir penal no direito. In: COSTA, José de Faria (Org.) *Temas de direito penal econômico*. Coimbra: Coimbra Editora, 2005.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 7. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2008.

SILVA, Rodrigo Roberto da. Da necessidade do controle jurisdicional das denúncias nos crimes societários. In: VELOOSO, Ricardo Ribeiro (Coord). *Crimes tributários e econômicos*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. *Direito penal supra-individual: interesses difusos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

\_\_\_\_\_. *Direito penal econômico como direito penal de perigo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

SOUZA, Luciano Anderson de. *Expansão do direito penal e globalização*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SOUZA, Suzana Aires. *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

STEINER, Sylvia Helena de Figueiredo. As causas de extinção da punibilidade após o advento da Lei 9.983/2000. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001.

TACRIM-SP – AC – Relator: Silva Pinto - *JUTACRIM* 96/257. In: FRANCO, Alberto Silva et al. *Leis penais especiais e sua interpretação jurisprudencial*. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. 2 v. p. 2119.

TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael Braude. Estado, economia e direito penal: o Direito Penal tributário no liberalismo, no 'Welfare State' e no neoliberalismo. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes. (Coords.). *Direito penal tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TAVARES, Juarez. *Teoria do injusto penal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

TRIBUNAL – TERCEIRA REGIÃO, ACR nº 99.03.99,005032-9, 1ª Turma, Relator Des. Johnson Di Salvo, j. 13 de abril de 2004, DJU 11 de maio de 2004; TRT 3ª Região, ACR nº 12508, 5ª Turma, rel. Des. André Nabarrete, j. 15 de dezembro de 2003, DJU 10 de fevereiro de 2004.

TRIBUNAL - QUARTA REGIÃO Classe: Acr - Apelação Criminal Processo: 200071000295302 UF: RS Órgão Julgador: Turma Especial Data da decisão: 17 de julho de 2002. Documento: TRF400084836 Fonte DJU Data: 31 de julho de 2002 Relator: Amir Sarti Decisão unânime Data Publicação 31 de julho de 2002.

TRIBUNAL - QUARTA REGIÃO Classe: Acr - Apelação Criminal Processo: 199804010536568 UF: PR Órgão Julgador: Oitava Turma Data da decisão: 12 de novembro de 2001. Documento: TRF400082647. Fonte DJU Data: 16 de janeiro de 2002. Relator: Amir Sarti Decisão unânime Data Publicação 16 de janeiro de 2002.

TRIBUNAL - QUARTA REGIÃO. classe: MS - Mandado de Segurança - Processo:

00604000341747. UF: PR Órgão Julgador: Sétima Turma Data da decisão: 18 de dezembro de 2006 Documento: TRF400139199 Fonte Data:17 de janeiro de 2007. Rel. Néfi Cordeiro.

TRIBUNAL - QUINTA REGIÃO. Classe: MS - Mandado de Segurança - 81701 Processo: 200205000228526 UF: CE Órgão Julgador: Pleno Data da decisão: 30 de outubro de 2002 Documento: TRF500068775 Fonte DJ - Data: 03 de junho de 2003 – Pág. 748 Relator: Desembargador Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima. Decisão POR MAIORIA. Data Publicação 03 de junho de 2003.

TRIBUNAL - TERCEIRA REGIÃO. Classe: RCCR - Recurso Criminal - 2730 Processo: 199961160029189 Uf: Sp Órgão Julgador: Quinta Turma. Data da decisão: 19 de novembro de 2002 Documento: TRF300070787 Fonte DJU Data: 11 de março de 2003 Página: 310 Relator: Juiza Suzana Camargo decisão unânime. Data publicação 11 de março de 2003.

TRIBUNAL - TERCEIRA REGIÃO. RSE 1999.03.09.010984-1. Relator: Casem Mazloun, DJU 15 de agosto de 2000, 2ª seção, p. 341.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARANÁ. *Habeas Corpus* n. 358.064-7, origem: 1ª Vara Criminal da Comarca de Foz do Iguaçu. Órgão Julgador: Segunda Câmara Criminal. DJ 01.02.2007. Ementa: “HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ORDEM CONCEDIDA. O pagamento integral do débito tributário, ainda que efetuado após o recebimento da denúncia, importa em extinção da punibilidade”.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA. Recurso Criminal n. 2005.007571-0, origem de Itajaí. Relator: Des. Carstens Köhler. Órgão Julgador: Segunda Câmara Criminal. Data: 03 de maio de 2005.

TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de direito penal*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1987.

TÓRTIMA, José Carlos. O objeto de tutela jurídica nos crimes fiscais. In: SALOMÃO, Heloisa Estelita. (Coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001.

TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. *Processo penal*. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005. 3 v.

VILLEGAS, Héctor. *Direito penal tributário*. Tradução: Elisabeth Nazar Carrazza e outros. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl. *O inimigo no direito penal*. 2. ed. Tradução: Sérgio Lamarão. Rio de Janeiro: Revan, 2007.

\_\_\_\_\_; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. 1 v.

Agendamento de data de defesa perante Banca Examinadora

Curitiba, \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Horário:\_\_\_\_\_

Indicação dos professores membros titulares e suplente:

Membro Externo:\_\_\_\_\_

Membro Interno:\_\_\_\_\_

Suplente (Interno):\_\_\_\_\_

Deposite-se na Secretaria do Mestrado.

\_\_\_\_\_  
Prof. Orien. Luiz Antonio Câmara

Curitiba, \_\_/\_\_/\_\_\_\_

Recebido em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Secretaria