PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
Programa de Pós-Graduação em Direito

Fernando Nascimento dos Santos

A SANÇÃO PENAL TRIBUTÁRIA: Entre o Estado Fiscal e o Garantismo Penal.

Belo Horizonte
2014

Fernando Nascimento dos Santos

A SANÇÃO PENAL TRIBUTÁRIA: Entre o Estado Fiscal e o Garantismo Penal.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de Pesquisa: Estado, Constituição e sociedade no paradigma do Estado Democrático de Direito.

Área de Concentração: Direito Público.

Orientador:
Prof. Dr. Leonardo Isaac Yarochewsky

Co-orientador:
Prof. Dr. Carlos Augusto Canêdo Gonçalves da Silva

Belo Horizonte
2014

FICHA CATALOGRÁFICA
Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

Santos, Fernando Nascimento dos
S237s A sanção penal tributária: entre o estado fiscal e o garantismo penal. Belo Horizonte, 2014.
160f.

Orientador: Leonardo Isaac Yarochewsky
Co-orientador: Carlos Augusto Canêdo Gonçalves da Silva
Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito.

1. Direito penal. 2. Sanções tributárias. 3. Impostos. 4. Garantia (Direito). 5. Crime do colarinho branco. 6. Bem jurídico. I. Yarochewsky, Leonardo Isaac. II. Silva, Carlos Augusto Canêdo Gonçalves da. III. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. IV. Título.

SIB PUC MINAS

CDU: 336.2.04

Fernando Nascimento dos Santos

A SANÇÃO PENAL TRIBUTÁRIA: Entre o Estado Fiscal e o Garantismo Penal.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

_____
Prof. Dr. Leonardo Isaac Yarochewsky (orientador) – PUC Minas

_____
Prof. Dr. Carlos Augusto Canêdo Gonçalves da Silva (co-orientador) – PUC Minas

_____
Prof. Dr. Edimur Ferreira de Faria – PUC Minas

_____
Profa. Dra. Daniela de Freitas Marques – UFMG

_____
Profa. Dra.Daniela Villani Bonaccorsi (suplente) – PUC Minas

Belo Horizonte, 27 de maio de 2014.

AGRADECIMENTO

Agradeço ao Prof. Leonardo Isaac Yarochewsky, por ter acreditado na proposta desta pesquisa.

Ao Prof. Carlos Augusto Canêdo Gonçalves da Silva, que, mesmo na hora derradeira, aceitou o desafio da co-orientação e, com a simplicidade que lhe é peculiar, acolheu e tranquilizou o orientando, sem deixar de apontar horizontes ainda não observados.

Aos demais professores do programa, aos colegas e funcionários da PUC Minas, de cuja convivência guardarei muitos ensinamentos e boas lembranças.

Ao Conselho Federal de Engenharia e Agronomia, que apostou nesta minha empreitada, mesmo longe de Brasília.

Aos parceiros Ivarleno José Teles Leandro e Renato Horta Rezende, os quais, pacientemente, tiveram que ouvir minhas divagações acadêmicas, e, ainda assim, deram-me “crédito”!

Aos familiares, amigos, a todos que, de alguma forma, contribuíram para que eu chegasse até aqui.

RESUMO

Essa dissertação estuda a legitimação da sanção penal tributária, analisando o direito-dever do Estado de cobrar tributos e o dever dos cidadãos de contribuírem financeiramente com o Estado, destacando a face fiscal do Estado Democrático de Direito, denominado de Estado fiscal, e os fundamentos para a utilização do Direito Penal para a proteção da ordem tributária no contexto do Garantismo Penal, que não só justifica, mas também limita o âmbito de intervenção do poder punitivo. Se, por um lado, os cidadãos são obrigados a contribuírem financeiramente para o Estado, por outro, a tributação possui grande rejeição social, dificultando o combate à delinquência tributária, que possui baixa reprovabilidade social, além dos entraves causados pelo próprio texto legislativo e da finalidade extrapenal (arrecadação financeira) que geralmente prepondera no momento da atuação do sistema penal. Para a compreensão dessas questões, essa dissertação realizou uma releitura dos fundamentos do poder punitivo e da tutela penal tributária sob a ótica do Estado Democrático de Direito, destacando o modelo de justificação garantista, a função delimitadora do bem jurídico-penal e a relevância do bem jurídico-penal tributário, sobretudo a partir da importância alcançada pela tributação na realização material do Estado Democrático de Direito. Analisando a repressão do ilícito fiscal, foram abordados os principais dilemas da tutela penal tributária, as dificuldades da repressão da criminalidade de colarinho branco, a seletividade do sistema penal e o movimento de expansão e despenalização da política penal-tributária brasileira. Finalmente, propõe-se a retomada dos pressupostos garantistas para resgatar a dimensão supraindividual da ordem tributária, contestando a legitimidade das pretensões meramente arrecadatórias da política penal tributária brasileira, que trata os contribuintes com aparente rigor, embora, na prática, afasta a possibilidade de aplicação concreta da pena, por meio de medidas despenalizadoras que visam basicamente a arrecadação do tributo.

Palavras-chave: Sanção penal tributária. Estado Fiscal. Tributação. Garantismo Penal. Bem jurídico-penal tributário. Ordem tributária. Expansão penal. Crimes de colarinho branco. Seletividade penal. Despenalização. Extinção da punibilidade.

ABSTRACT

This dissertation studies the legitimacy of the criminal tax penalty, analyzing the right-obligation of the State to collect taxes and the obligation of the citizens to contribute financially with the state, highlighting the tax side of the Democratic Rule of Law, called State tax, and the fundamentals for the use of criminal law to protect the tax order in the context of criminal garantism, which isn't only justified, but also limits the scope of intervention of punitive power. If, on the one hand, citizens are required to contribute financially to the State, on the other, taxation has a great social rejection, hindering the fight against tax delinquency, which has low social disapproval, beyond the barriers caused by the legislation itself and the extra criminal purpose (tax revenues) which usually prevails at the time of criminal justice system action. To understand these issues, this dissertation made a rereading of the foundations of punitive power and the tax criminal law from the perspective of a Democratic Rule of Law, highlighting the garantist justification model, the bounding function of the legal-criminal good and the importance of legal-criminal tax good, especially from the importance achieved by taxation in the concrete implementation of the Democratic Rule of Law. Analyzing the repression of unlawful tax, it was approached the main dilemmas about tax criminal law, the difficulties of prosecution of the white-collar crimes, the selectivity of the criminal justice system and the movement of expansion and decriminalization of the Brazilian criminal-tax policy. Finally, it is proposed the resumption of garantist assumptions to rescue the super individual dimension of tax order, challenging the legitimacy of the merely financial claims of the Brazilian criminal tax policy that treats taxpayers with apparent severity, although, in practice, removes the concrete possibility of applying the criminal penalty through decriminalized measures that primarily aimed at the tax revenues.

Keywords: criminal tax penalty. State tax. Taxation. Criminal Garantism. legal-criminal tax good. Tax order. Criminal expansion. White-collar crime. Criminal selectivity. Decriminalization. Extinction of Criminal Liability.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 5

2 LEGITIMIDADE DO PODER PUNITIVO 9
2.1 Justificação jusnatural-contratualista 14
2.2 Justificação racionalista 17
2.3 Justificação positivista 29
2.4 Justificação neokantista 35
2.5 Renascimento das justificações jusnaturalistas 37
2.6 Justificação funcionalista 39
2.7 Justificação garantista 46

3 A FUNÇÃO DELIMITADORA DO BEM JURÍDICO-PENAL 53

4 FACE FISCAL DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E O BEM JURÍDICO-PENAL TRIBUTÁRIO 61
4.1 Evolução do Estado Liberal ao Estado Democrático de Direito 61
4.1.1 O Estado Democrático de Direito como Estado Fiscal 67
4.2 Relevância penal da ordem tributária 72

5 A REPRESSÃO DO ILÍCITO FISCAL 78
5.1 Diferença entre infração administrativa tributária e crime tributário 78
5.2 Afastamento ou aproximação do Direito Penal clássico 85
5.3 Paradoxo brasileiro – entre a expansão e a despenalização 95
5.3.1* Benefícios despenalizadores da criminalidade tributária *108

6 JUSTIFICAÇÃO GARANTISTA OU ABOLIÇÃO DA SANÇÃO-PENAL TRIBUTÁRIA 127

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS 141

REFERÊNCIAS 144

1 INTRODUÇÃO

Compreender a criminalização dos ilícitos fiscais pressupõe uma análise da legitimidade do uso do Direito Penal ou da pena como resposta ao descumprimento de obrigações tributárias, uma vez que a justificação do poder punitivo estatal ainda é um dos problemas clássicos da ciência jurídica e ganha ainda mais relevância no contexto do Estado Democrático de Direito.

Enfrentar esse debate – a primeira vista envelhecido – não é tarefa fácil, sobretudo para o Direito, que, assim como a ciência moderna, vive, na perspectiva de Boaventura de Sousa Santos (1989, p. 25) uma verdadeira crise de degenerescência e está passando por uma mudança histórica de paradigma, pois o positivismo jurídico clássico não conseguiu explicar o Direito sem instrumentalizar o homem e inviabilizar o projeto de existência humana autêntica, a partir de uma compreensão dogmática do ser.

O assunto tem sido discutido na doutrina especializada, que, com argumentos distintos, tem buscado fundamentos e novas técnicas de incriminação que sejam capazes de se adequarem às peculiaridades das novas formas de comportamentos desviantes presentes na sociedade contemporânea. Esta nova criminalidade geralmente atenta contra bens, valores e direitos coletivos, supraindividuais ou difusos, tais como a ordem econômica, tributária, financeira, previdenciária e relações de consumo.

Neste contexto, observa-se que o Estado Democrático de Direito vem assumindo um papel intervencionista, regulando as bases da economia capitalista, promovendo direitos coletivos e aumentando, consequentemente, a necessidade de recursos financeiros. Para financiar suas ações, o Estado organiza o sistema de arrecadação, criando mecanismos e tecnologias para o recolhimento e a fiscalização dos tributos, e ainda dispõe de um complexo sistema sancionatório que, acompanhado de reiterados programas de parcelamentos de débitos promovidos pelo Estado, visa, basicamente, efetivar a arrecadação de dinheiro de tributos dos contribuintes.

Se, por um lado, os cidadãos são obrigados a contribuírem financeiramente para o Estado, por outro, a tributação possui grande rejeição social, por variadas razões, dificultando ainda mais o combate à delinquência tributária, a qual não tem a mesma – ou tanta – reprovabilidade social como em relação à criminalidade comum.

O dilema enfrentado nos diversos estudos acerca da matéria é exatamente o afastamento ou a aproximação do Direito Penal Clássico para o tratamento das novas formas de comportamentos desviantes específicos da criminalidade tributária, que não são facilmente controladas por meio das técnicas tradicionais do Direito Penal.

No Brasil, observa-se uma pressão da sociedade para que os poderes constituídos apresentem soluções rápidas para a questão da criminalidade. Para tanto, o Estado se recorre a discursos segregatórios e penalizadores, criminalizando condutas socialmente irrelevantes, endurecendo as penas ou o regime de cumprimento, bem como restringindo direitos e garantias fundamentais individuais, como resposta aos problemas para cuja solução as políticas públicas se mostram ineficazes.

São perceptíveis os reflexos deste alargamento do Direto Penal também na área tributária, em que há uma pressão da opinião pública para a persecução aos chamados criminosos de "colarinho branco" e, nessa onda de emergencialismo penal, dependendo do viés tributário ou penal do doutrinador, tem-se observado desde a defesa aguerrida dos princípios basilares do Direito Penal clássico, aos quais a tutela tributária também estaria subordinada, até mesmo o abandono ou a flexibilização gradual destes princípios garantistas em prol da realização material do Estado Democrático de Direito.

Muito se tem questionado sobre a justificação da tutela penal tributária, sob o argumento de que ela não visa a mera retirada de circulação de um indivíduo que ameaça a convivência pacífica da coletividade ou a sua ressocialização, ou mesmo sob o enfoque do bem jurídico protegido, sobre o qual se observa uma tendência de ressaltar o aspecto financeiro da ordem tributária, embora esta seja comumente compreendida como um bem jurídico de conteúdo supraindividual.

Questiona-se, ainda, a imprecisão do texto legislativo e suas constantes alterações, pautadas na conveniência do poder político e nas crises financeiras que têm assolado o país e a comunidade global na última década. Na prática jurídica, destaca-se a confusão existente entre as condutas materiais e formais tipificadas na legislação tributária brasileira, os limites da responsabilidade do agente ativo do crime, as causas de extinção da punibilidade, a inexigibilidade de conduta diversa, o princípio da insignificância e o valor mínimo considerado para a execução fiscal, o princípio da adequação social em face da baixa reprovabilidade da criminalidade

tributária, os efeitos penais dos programas de parcelamento do débito fiscal, as condições de procedibilidade da ação penal, dentre outros assuntos de difícil solução na criminalidade tributária.

Na prática judiciária e na administração fazendária nos deparamos com diversos problemas, frutos de um complexo sistema de arrecadação tributária, o qual se pretende garantir por meio de um duplo sistema sancionatório – administrativo e penal. Este último tem se mostrado de duvidosa aplicação, diante da própria dificuldade do Direito Penal para atender a essa nova criminalidade, além dos entraves causados pelo próprio texto legislativo e da finalidade extrapenal (aspecto da arrecadação financeira) que geralmente prepondera no momento da atuação do sistema penal.

A análise de todas estas questões e mesmo a definição de rumos para o estudo da criminalidade tributária e a aplicação da sanção penal tributária ainda carece de uma compreensão mais sólida das razões e finalidade da proteção da norma incriminadora tributária. Diante disso, como opção metodológica, esta investigação realizou uma releitura dos fundamentos do poder punitivo e da tutela penal tributária sob a ótica do Estado Democrático de Direito, focando o objeto da pesquisa em dois aspectos: o direito-dever do Estado de cobrar tributos e o dever dos cidadãos de contribuírem financeiramente para a consecução dos fins do Estado (face fiscal do Estado), e os fundamentos para a utilização do Direito Penal para a proteção desse Estado Fiscal no contexto do Garantismo Penal, que não só justifica, mas também limita o âmbito de intervenção do poder punitivo.

Com esse propósito, o Capítulo Segundo contém a análise da legitimação externa do poder punitivo (justificação), abordando as principais teorias que, de alguma forma, se ocuparam da busca de fundamento para a intervenção penal, com especial destaque para o Garantismo Penal, no marco teórico ferrajoliano.

Essa discussão será retomada no Capítulo Terceiro, que abordará o poder punitivo sob a ótica da função delimitadora do bem jurídico-penal, aspecto que se tornou um dos pilares do Direito Penal moderno e traço marcante das propostas de contenção do arbítrio estatal, como no funcionalismo roxiniano e no Garantismo Penal.

O Capítulo Quarto será dedicado à justificação da relevância penal do bem jurídico tributário a partir da compreensão da face fiscal do Estado Democrático de Direito que, na linha de investigação proposta, apropriando-se dos estudos do

tributarista português José Casalta Nabais (2003b) e outros tributaristas brasileiros que seguiram o mesmo caminho, foi denominado de Estado Fiscal. Com essa dimensão fiscal do Estado, será ressaltada a importância alcançada pela tributação na realização material do Estado Democrático de Direito, que é o modelo de Estado condutor desta pesquisa.

Após analisar em que medida o Direito Penal moderno está estruturado na ideia de lesão a direitos subjetivos da pessoa humana e da coletividade, tutelados pela ordem jurídica mediante a cominação de pena, e discutida a relevância penal do bem jurídico tributário, o Capítulo Quinto se dedicará a uma análise mais minudente da repressão do ilícito fiscal, onde serão tratados os principais dilemas da tutela penal tributária, as dificuldades da repressão dessa nova criminalidade e a controversa política criminal-tributária brasileira, promotora de um movimento jurídico-político que transita entre a expansão e a despenalização da criminalidade tributária. Para compreender este movimento, sobretudo os benefícios penais existentes no Direito Penal Tributário brasileiro, serão introduzidos os estudos da criminalidade de colarinho branco, sob o enfoque de Edwin Sutherland, e a seletividade do sistema penal, na perspectiva de Eugenio Raul Zaffaroni.

Por fim, o Capítulo Sexto retomará os pressupostos garantistas para demarcar os limites da sanção penal tributária e propor o resgate da dimensão supraindividual da ordem tributária para, então, justificar ou mesmo contestar a legitimidade – e em certa medida a constitucionalidade – da legislação penal tributária brasileira.

Adverte-se, desde logo, que a proposta ora defendida não tem nenhuma feição abolicionista. Ao contrário, todo esforço argumentativo desenvolvido ao longo desta investigação científica caminha em um único sentido: legitimar a tutela penal tributária sem perder de vista as características do Estado Fiscal (face fiscal do Estado Democrático de Direito) e os pressupostos do Garantismo Penal. É, pois, uma tarefa difícil nos tempos atuais, em que a tendência legislativa, jurisprudencial e doutrinária está voltada para a legitimação da intenção meramente arrecadatória do Estado.

2 LEGITIMIDADE DO PODER PUNITIVO

Compreender os limites do poder punitivo estatal, ou mesmo buscar razões para justificá-los, é o grande desafio da ciência jurídica, sobretudo no Direito Penal. Esta é, na visão de Claus Roxin, Gunther Arzt e Klaus Tiedemann (2007, p. 4), a questão fundamental para a justificação da pena estatal e a principal questão do Direito Penal, que é saber de onde "se origina o direito do Estado de submeter seus cidadãos a sanções tão enérgicas"?

O problema da legitimidade ou justificação do Direito Penal está relacionado à própria questão da legitimidade do Estado, cuja soberania, o poder de punir, "que pode chegar até ao *ius vitae ac necis*[1], é, sem sombra de dúvida, a manifestação mais violenta, mais duramente lesiva aos interesses fundamentais do cidadão e, em maior escala, suscetível de degenerar-se em arbítrio." (FERRAJOLI, 2010, p. 196).

O jurista italiano Luigi Ferrajoli ressalta que a justificação do Direito Penal é, na verdade, um conjunto de problemas que devem ser analisados sob o aspecto filosófico. Para tanto, estrutura doze questões a serem abordadas: o primeiro grupo de questões está relacionado à justificação generalizada do Direito de punir (da pena); o segundo grupo diz respeito à justificação das escolhas que antecedem à definição dos pressupostos das penas (dos eventos classificados como delitos); e o terceiro grupo trata da justificação das formas e dos procedimentos de individuação dos delitos e aplicação das penas (do processo penal). Segundo essa opção metodológica, compreender os fundamentos do Direito Penal equivale a responder quatro perguntas básicas[2] sobre os três grupos de questões sobreditos, que equivale dizer "se, como, quando e por que" da intervenção penal. Assim, teríamos "*se, quando, como e porquê* punir, *se, quando, como e porquê* proibir*, se, quando, como e porquê* julgar?"(FERRAJOLI, 2010, p. 197).

O critério adotado pelo jurista italiano visa a abordagem da legitimação do

---

[1] O direito de vida e de morte

[2] Para Claus Roxin, Gunther Arzt e Klaus Tiedemann, numa abordagem aproximada, a questão fundamental para a justificação da pena estatal pressupõe apenas duas perguntas básicas: a primeira trata daquilo que deve ser de fato proibido aos indivíduos em caso de pena, e a segunda pergunta se funda sobre a primeira e diz respeito à configuração da pena. Assim, concluem os autores: "É que, chegando-se ao resultado de que o Estado tem o direito de cominar pena a um determinado comportamento – digamos ao furto – nem por isso ter-se-á abordado como e com que finalidade esse meio pode ser empregado. Com a legitimação da punição do furto, não se decide ainda se, acaso, tal fato pode ser ameaçado com pena de morte ou com pena privativa de liberdade perpétua para a simples finalidade de intimidação. Ao contrário, a finalidade, o tipo e a gravidade das sanções necessitam justificação especial." (ROXIN; ARZT; TIEDEMANN, 2007, p. 4-5).

poder punitivo do ponto de vista externo e interno do Direito[3]. Sob o ponto de vista externo, teríamos a legitimação externa ou justificação, que se refere à legitimação do Direito Penal por meio de princípios normativos externos ao Direito positivo. Nesse aspecto, várias razões externas "do" Direito Penal podem ser consideradas na busca de uma justificativa para a intervenção do Estado (e do Direito) na vida dos cidadãos, a partir de critérios de avaliação moral, políticos, utilitários, divinos, místicos e tantos outros critérios extras ou metajurídicos presentes nas teorias justificacionistas[4]. São, pois, critérios de justiça do Direito Penal.

O ponto de vista interno, por sua vez, se refere à legitimação interna ou legitimação em sentido estrito, ou seja, aborda questões relacionadas à legitimidade do Direito Penal por meio de princípios normativos internos ao próprio Direito positivo. Nesse aspecto, são abordadas razões internas, àquelas "de" Direito Penal, sendo, portanto, critérios de avaliação jurídicos ou intrajurídicos, afetos à validade do Direito[5].

O referencial teórico adotado nesse estudo assume a necessidade de legitimação externa do Direito Penal, o que afasta qualquer paradigma

---

[3] É importante não confundir com o ponto de vista interno e externo adotado por Herbert Hart na obra "O conceito de Direito" (HART, H.L.A, O Conceito de direito; pós-escrito organizado por Penelope A. Bullock e Joseph Raz. Tradução de Antonio de Oliveira Sette-Câmara, revisão da tradução Marcelo Brandão Cipolla, revisão técnica Luiz Vergílio Dalla-Rosa. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2012, p. 249). Essa advertência é feita pelo próprio Ferrajoli: "Necessário precisar, desde já, que a nossa distinção entre ponto de vista ou legitimação interna e ponto de vista ou legitimação externa não coincide com aquela, não menos importante, formulada por HERBERT HART, entre 'ponto de vista interno' ou jurídico da validade, e 'ponto de vista externo' ou sociológico da efetividade ou da explicação causal. Com efeito, o ponto de vista externo da legitimação é totalmente diverso daquele, também externo, da observação e da explicação. O primeiro é um ponto de vista axiológico ou deontológico; e segundo é um ponto de vista sociológico, e, no que diz respeito ao direito penal mais precisamente, criminológico. Um expressa por prescrições ou justificações que fazem referência a interesses ou valores, não sendo, portanto, verdadeiros nem falso; o outro, por via de descrições e assertivas que fazem menção a fatos, sendo, portanto, suscetível de verificação ou de falsificação empírica." (FERRAJOLI, 2010, p. 200).

[4] Refere-se a todas as teorias que, de alguma forma, buscam justificar o direito positivo, conforme será abordado neste Capítulo.

[5] Sobre essa distinção, conclui Ferrajoli: "Um sistema penal, um seu instituto singular, ou uma sua concreta aplicação serão considerados legítimos do ponto de vista externo desde que tidos como 'justos' com base em critérios morais, ou políticos, ou racionais, ou naturais, ou sobrenaturais, ou similares; por sua vez, serão considerados legítimos do ponto de vista interno, desde que tidos como 'válidos', ou seja, conformes com as normas de direito positivo que disciplinam a produção dos mesmos. Em se cotejando a distinção entre justiça e validade com aquela entre legitimação externa e interna, parece-me preferível esta última por duas razões; primeiramente, estas duas expressões são mais genéricas, identificando não apenas 'valores', mas, inclusive, e de forma mais ampla, 'pontos de vista' normativos; ao depois, porque são menos comprometedoras, vez que não fazem menção a qualquer das doutrinas existentes, positivistas ou jusnaturalistas, sobre a validade e a justiça. 'Legitimação externa' ou 'justificação' (do direito), particularmente, possuem um significado mais extenso e menos comprometido do que aquele de 'justiça', abrangendo não apenas valores ou razões ético-políticas, mas, também, qualquer 'boa' razão metalegal, ou até mesmo somente política, de oportunidade, de interesse ou de funcionalidade prática". (FERRAJOLI, 2010, p. 199).

epistemológico fundado em critérios de legitimação exclusivamente internos ou intrajurídicos do Direito, que prescinda da avaliação do conteúdo da norma jurídica ou, na concepção de Ferrajoli (2010), que desconsidere critérios de Justiça.

Essa abordagem prévia é imprescindível para uma posterior análise da repressão penal dos ilícitos fiscais, que é feita com base em critérios diferentes das áreas tradicionais do Direito Penal por meios dos quais ocorre o que Eugênio Raúl Zaffaroni, Nilo Batista, Alejandro Alagia e Alejandro Slokar denominam de administrativização do Direito Penal:

> Existe um fenômeno relativamente recente, ou seja, a chamada administrativização do direito penal, que se caracteriza pela pretensão de um uso indiscriminado do poder punitivo para reforçar o cumprimento de certas obrigações públicas (em especial no âmbito fiscal, societário, previdenciário, etc), o que banaliza o conteúdo da legislação penal, destrói o conceito limitativo de bem jurídico, aprofunda a fixação do conhecimento da lei, põe em crise a concepção do dolo, vale-se da responsabilidade objetiva e, em geral, privilegia o estado em sua relação com o patrimônio dos habitantes. Nesta modalidade, o poder punitivo é distribuído mais por acaso do que nas áreas tradicionais dos delitos contra a propriedade, tendo em vista que a situação de vulnerabilidade ante o mesmo depende do mero fato de empreendimentos lícitos. Há suspeitas de que recentes teorizações do direito penal sejam orientadas para explicar tal modalidade em detrimento do direito penal tradicional. (ZAFARRONI; BATISTA; ALAGIA; SLOKAR, 2003, p. 50).

Ao longo da história da humanidade houve vários modelos de reação aos conflitos até se chegar ao sistema penal atual. Pode-se afirmar que a história do Direito Penal é, sobretudo, uma história de superação da vingança privada e aperfeiçoamento da vingança pública.

Apesar das dificuldades de levantamento dos dados históricos[6] que permitam uma compreensão detalhada do funcionamento dos sistemas punitivos da antiguidade, autores como Cezar Roberto Bitencourt (2008, p.28 e ss) compreende a evolução da vingança penal em três fases, representados pela vingança divina, vingança privada e vingança pública[7]. A fase da vingança divina é própria das sociedades primitivas, dominante no Oriente antigo (além da Babilônia, China, Índia, Israel, Egito, Pérsia, dentre outros), em que se punia o infrator para desagravar a

[6] Referências concretas mais antigas: o Código Hamurabi (Século XXIII a.C), na região da Babilônia; o Código de Manu (Século XV a.c), na Ìndia; e a legislação hebraica (Antigo Testamento);

[7] Essa divisão clássica foi adotada também por Edgard Magalhães Noronha (1995, p. 20-26), para quem havia ainda outras duas fases que sucederam a vingança pública, que seriam o "período humanitário" e o "período criminológico".

divindade ofendida,[8] e a pena era aplicada geralmente por meio de um representante religioso (sacerdote). De qualquer forma, como ressaltam os estudos sociológicos de Émile Durkheim (1999b, p. 57), "os povos primitivos punem por punir, fazem o culpado sofrer unicamente para fazê-lo sofrer e sem esperar, para si, nenhuma vantagem do sofrimento que impõe. Prova-o o fato de não procurarem punir de maneira justa ou útil, mas apenas punir."

Na fase da vingança privada, por sua vez, o lesado ou mesmo o grupo social promovia a resposta à lesão sofrida. Sobre esta fase, destaca-se que:

> Quando a infração fosse cometida por membro do próprio grupo, a punição era o banimento (perda da paz), deixando-o à mercê de outros grupos, que fatalmente o levariam à morte. Quando, no entanto, a violação fosse praticada por alguém estranho ao grupo, a punição era "a vingança de sangue", verdadeira guerra grupal. (BITENCOURT, 2008, p. 29).

Com a evolução da sociedade[9] e melhor organização do Estado, este substituiu a vingança privada, avocando o direito de punir como instrumento para a manutenção da ordem e a segurança social.

A classificação proposta por Zaffaroni, Batista, Alagia e Slokar (2003. p. 384-394) sugere a existência de dois modelos: o modelo de solução entre as partes e o modelo de decisão vertical ou punitivo, sendo traço diferencial a posição da vítima.

No modelo de partes, que é o modelo da vingança privada, há duas pessoas que protagonizam o conflito (a que lesiona e a que sofre a lesão) para o qual se procura uma solução. As partes se exprimiam numa luta entre elas, num combate ritualístico ou simbólico relativamente restrito e regulado, ou seja, um estado de guerra entre pessoas decidindo pela contenda ou por seus equivalentes simbólicos (a prova de Deus ou as diversas ordálias).

No modelo punitivo da atualidade, a vitima é colocada de lado[10], ou seja, não é considerada lesionada, mas um signo da possibilidade de intervenção do poder das agências do sistema penal (que intervém quando quer, assim como atua sem levar em conta a vontade do lesionado ou vítima). É um modelo de decisão vertical,

---

[8] "Trata-se do direito penal religioso, teocrático e sacerdotal, e tinha como finalidade a purificação da alma do criminoso, por meio do castigo". (BITENCOURT, 2008, p. 29).

[9] É importante destacar também que as consequências maléficos da vingança privada acabaram impondo a substituição do modelo, como ressaltou Cézar Roberto Bitencourt: (BITENCOURT, 2008, p. 29).

[10] Para Zaffaroni, Batista, Alagia e Slokar (2003. p. 384-394), o direito do lesionado (da vitima) é confiscado, razão pela qual entendem que o sistema penal é um modelo confiscatório.

com a vítima confiscada, reduzida a um objeto que proporciona o dado que permite individualizar o outro, sobre o qual se pode exercer o poder, sempre que os operadores do sistema penal assim decidirem.

A História do Direito Penal indica avanços e retrocessos entre estes modelos, ora reduzindo o poder confiscatório da organização política[11], permitindo espaço para a vingança privada, ora sendo retirado da vítima o direito de, por meios próprios[12] ou rituais privados, solucionar o conflito, passando o poder punitivo a uma autoridade pública. Estes avanços e retrocessos são reflexos da própria evolução da organização da sociedade política.[13] Com a consagração do Estado Moderno[14], o conflito "deixou de ser lesão contra a vítima e passa a significar lesão contra o soberano" (ZAFARRONI; BATISTA; ALAGIA; SLOKAR, 2003, p. 392) e posteriormente contra o próprio Estado, pessoa artificial que representa o povo e que chamou para si[15] o monopólio do poder punitivo.

A justificação desse modelo de sistema penal, em que o Estado é o detentor do poder punitivo, será analisada adiante com mais afinco, tomando-se como ponto de partida as teorias clássicas do direito natural e as discussões jurídico-filosóficas dos séculos XVII e XVIII.

---

[11] Preferiu-se adotar "organização política" pois estamos referindo a épocas diferentes, de diversas concepções de Estado ou mesmo da inexistência de Estado tal qual modernamente conhecemos, mas de organização política e social fixada em outras bases.

[12] A terminologia que melhor representa o contexto de reação à lesão seria "com as próprias mãos".

[13] Na visão de Durkheim, a pena é uma reação passional e permanece com a mesma característica de ato de vingança, pois é uma expiação: "Tudo que se pode dizer é que a necessidade de vingança está mais bem dirigida hoje do que ontem. O espírito de previdência que se despertou não deixa mais o campo tão livre à ação cega da paixão; ele a contém em certos limites, opõe-se às violências absurdas, aos estragos sem razão de ser. Mais esclarecida, ela se difunde menos casualmente; já não a vemos, para satisfazer-se apesar de tudo, voltar-se contra inocentes. Ela continua sendo, porém, a alma da penalidade. Podemos dizer, portanto, que a pena consiste numa reação passional de intensidade graduada. (DURKHEIM, 1999b., p. 61-62).

[14] Dentre as várias características do Estado Moderno, pretende-se aqui destacar a monopolização do direito e do poder por parte do Estado. Nessa linha de pensamento é coerente a observação que Norberto Bobbio faz sobre essa transição de paradigma entre a sociedade medieval e a sociedade moderna: "A sociedade medieval era uma sociedade pluralista, posto ser constituída por uma pluralidade de agrupamentos sociais cada um dos quais dispondo de um ordenamento jurídico próprio: o direito aí se apresentava como um fenômeno social, produzido não pelo Estado, mas pela sociedade civil. Com a formação do Estado moderno, ao contrário, a sociedade assume uma estrutura monista, no sentido de que o Estado concentra em si todos os poderes, em primeiro lugar aquele de criar o direito: não se contenta em concorrer para esta criação, mas quer ser o único a estabelecer o direito, ou diretamente através da lei, ou indiretamente através do reconhecimento e controle das normas de formação consuetudinária. (....) a esta passagem no modo de formação do direito corresponde uma mudança no modo de conceber as categorias do próprio direito. Estamos atualmente tão habituados a considerar Direito e Estado como uma mesma coisa que temos uma certa dificuldade em conceber o direito posto não pelo Estado mas pela sociedade civil." (BOBBIO, 2006, p. 27).

[15] Ou mesmo confiscou, para utilizar a terminologia de Zaffaroni, Batista, Alagia e Slokar.

2.1 Justificação jusnatural-contratualista

Nas diversas acepções jusnaturalistas[16] não havia, necessariamente, uma oposição entre Direito natural e Direito positivo, mas sim uma busca de justificação deste a partir daquele. De uma forma simples e didática, Hart aborda a relação entre o Direito natural e o Positivismo Jurídico, asseverando que:

> é preciso examinar duas das formas, muito diferentes, sob as quais o Positivismo Jurídico tem sido rejeitado. Uma se expressa com total clareza nas teorias clássicas do Direito Natural: a ideia de que há certos princípios do comportamento humano, que aguardam serem descobertos pela razão, aos quais a lei humana deve se adaptar para ser válida. A outra assume uma visão diferente e menos racionalista da moral, oferecendo uma descrição diferente das formas como a validade jurídica está vinculada aos valores morais. (HART, 2012, p. 240),

As teorias jusnaturalistas buscam basicamente a resposta para três problemas:

> 1) Qual é o fundamento da obrigatoriedade do direito positivo? Em outras palavras: por que as normas jurídicas criadas pelas autoridades políticas são obrigatórias? 2) Existem limites ao poder das autoridades políticas de criar direitos e deveres? 3) Existem princípios juridicamente válidos que podem ser extraídos diretamente da natureza e que não dependem de uma decisão política que os institua? (COSTA, 2001, p. 251).

No jusnaturalismo há uma relação de complementariedade[17], em que se tentou conferir legitimidade, e, em certa medida, limitação do Direito Positivo a partir dos direitos naturais[18], os quais embasavam os discursos de fundamentação do poder político e da ordem jurídica. De modo geral, essa ordem jurídica, para os pensadores que se enveredaram nas questões fundacionais do Estado, está

---

[16] "Ao contrário do que pode parecer à primeira vista, o termo jusnaturalismo não designa um conjunto harmônico de doutrinas. Por um lado, a percepção da natureza é bastante diversa nos diversos momentos históricos, o que resulta em várias concepções sobre o que se deve chamar de direito natural." (COSTA, 2001, p. 249).

[17] Para Alexandre Araújo Costa, "o direito positivo era entendido como um complemento necessário do direito natural, que concretizava as suas orientações e possibilitava a garantia efetiva da ordem. Todavia, os governantes nunca poderiam violar o direito natural, pois essa era a fonte da sua própria autoridade. Além disso, as lacunas do direito positivo poderiam ser preenchidas a partir de referências ao direito natural." (COSTA, 2001, p. 260).

[18] Sobre as duas espécies de direito, Norberto Bobbio destaca que "não são consideradas diferente relativamente à sua qualidade ou qualificação: se uma diferença é indicada entre ambos refere-se apenas ao seu grau (ou gradação) no sentido de que uma espécie de direito é considerada superior à outra, isto é, são postos em planos diferentes". (BOBBIO, 2006, p. 25).

fundamentada em um consenso entre homens racionais[19]. O rompimento deste contrato se traduz em comportamentos irracionais, que serão objeto da intervenção penal, de acordo com os critérios de racionalidade ou irracionalidade com base nos quais os diversos pensadores contratualistas definem seu conceito de utilidade.

Hugo Grócio, um dos principais jusnaturalistas, acredita na existência de um direito natural superior, imutável e eterno, que decorre da própria natureza humana. O filósofo justifica a origem contratual do Estado, deixando de lado justificações de caráter divino dos direitos naturais, os quais passam a ser extraídos da própria racionalidade humana. Norberto Bobbio (2006, p. 20) destaca que, na concepção de Grócio, o homem possui um desejo irresistível de se estabelecer em sociedade e por isso deduz, da razão, o direito natural. Por meio do contrato, os homens "transferem o poder para um governante, que passa a ter um direito particular de mando", não podendo os homens se revoltarem contra o governante, salvo em flagrante usurpação do poder. (GOMES, 2004, p. 49). Essa obediência decorre da racionalidade humana, que permite apreender os princípios de direito natural necessários à organização da sociedade e a convivência pacífica entre os homens.

Em Grócio, o Direito Penal assume uma feição utilitarista, segundo assinala Ferrajoli (2010, p. 241), pois a pena não possui apenas um caráter punitivo, mas deve, sim, perseguir utilidades futuras, tais como a recuperação do réu e a prevenção dos delitos por meio do exemplo.

Na concepção de Thomas Hobbes (1999, p. 111) não há, nos homens, um desejo irresistível de viver em sociedade, mas, ao contrário, há, no Estado de natureza, uma guerra de todos contra todos, em que o homem é lobo do homem. Segundo Morrison, a justiça, em Hobbes, "funda-se sobre um ato original de poder, sobre a violência que reprime e mantém sob controle aquela outra violência que sempre está presente na ausência da violência." (MORRISON, 2006, p. 103).

O idealizador do Leviatã (1999, p. 113), acredita que os homens estabelecem o contrato não por razões idealistas ou sociais, mas por razões utilitárias, uma de âmbito passional (é o medo da morte[20] e o desejo de uma vida cômoda e agradável)

---

[19] "Embora ninguém afirme que esse contrato original tenha realmente existido, o apelo a esse modelo de justificação é uma forma de dar à sociedade um fundamento racional: caso os homens vivessem em um estado de natureza, eles perceberiam racionalmente que o melhor para eles seria reunir-se em uma sociedade e fazer um contrato, estabelecendo uma organização social mais adequada aos ditames da razão." (COSTA, 2001, p. 262).

[20] "(...) não há sociedade; e o que é pior do que tudo, um constante temor e perigo de morte violenta. E a vida do homem é solitária, pobre, sórdida, selvagem e curta." (HOBBES, 1999, p. 111).

e outra que provêm de uma vontade racional, geradora de normas (MATA MACHADO, 1995, p. 90). Há um destaque para o valor da vida, e, para mantê-la[21] é preciso superar o estado de natureza, ainda que a lei criada pelo Estado não seja boa. Uma vez criado o Estado, cabe a ele "tornar possível a convivência entre os homens, o justo e o injusto são determinados pela ordem social" (GOMES, 2004, p. 82), à qual ninguém pode resistir.

O fundamento do poder punitivo do Estado, na concepção hobbeseana, está nesse pacto estabelecido e não em qualquer outra concessão ou dádiva dos súditos, pois não foram estes que deram ao soberano o "direito" de punir, mas sim, renunciaram esse direito para que o soberano pudesse utilizá-lo da maneira que achasse melhor, com o fim de preservar o de todos (HOBBES, 1999, p. 247-248). Todos os predicados valorativos éticos e jurídicos são predicados do poder político[22], o qual, inclusive, é o verdadeiro destinatário da penalidade, cabendo às autoridades judiciárias determinar se houve infração e aplicar a respectiva sanção[23]

No formalismo jurídico hobbesiano[24], até mesmo a morte de um inocente[25]

---

[21] "E é exatamente o bem-estar dos cidadãos realizado através da tutela das suas vidas e de seus outros bens fundamentais o ponto de vista externo sobre o qual até mesmo HOBBES baseará a justificação daquele 'grande Leviatã' chamado Estado, o qual nada mais é do que um homem artificial, ainda que de maior estatura e força do que o natural, para cujas proteção e defesa foi concebido." (FERRAJOLI, 2010, p. 241).

[22] Hans Welzel destaca: "Si todos los predicados valorativos éticos y jurídicos son predicados de la voluntad del poder político, de aquí se deduce necesariamente que el titular de este no puede cometer injusticia ninguna, por muy recusables que sean sus acciones. Incluso la muerte de un inocente por orden del poder político no es una injusticia." (WELZEL, 1974, p. 122.) "Se todos os predicados valorativos éticos e jurídicos são predicados da vontade do poder político, deduz-se necessariamente que seu titular não pode cometer qualquer injustiça, por mais repudiante que sejam suas ações. Mesmo a morte de um inocente por ordem do poder político não é uma injustiça." (Tradução nossa).

[23] As [Leis] penais são as que declaram qual a penalidade que deve ser infligida àqueles que violem a lei, e são dirigidos aos ministros e funcionários encarregados da execução das leis. (HOBBES, 1999 p.229-230).

[24] Norberto Bobbio destaca as características desse formalismo: "Como se vê, na definição não se faz referência nem ao conteúdo, nem ao fim do direito: não se define o direito nem com referência às ações que estão disciplinadas ao conteúdo de tal disciplina (não se diz, por exemplo, que o direito regulamenta as relações externas, ou as intersubjetivas), nem com referência aos resultados que o direito deseja conseguir (não se diz que ele é constituído pelas normas postas para realizar a paz, ou a justiça, ou o *bonum commune*). Vice-versa, a definição do direito é dada apenas com base na autoridade que põe as normas, e, portanto, com base num elemento puramente formal." (BOBBIO, 2006, p. 53)

[25] Apesar desta afirmação, há uma passagem no Leviatã (HOBBES, 1999, p. 251) que afirma que as punições de súditos inocentes são contrárias à lei da natureza, mas Hobbes destaca que as punições só podem ser aplicadas por transgressão da lei. Porém, a lei emanada pelo soberano é uma ordem, e deve ser cumprida. Cabe, pois, ao Estado hobbeseano a definição do bom e do mal, do justo e do injusto, conforme destaca Hans Welzel: "Reglas generales sobre lo bueno y lo malo, justo e injusto, honroso y desonroso, solo las hay en el Estado. Toda acción es, por naturaleza, indiferente, un adiáfaro, y su carácter axiológico lo recibe solo por el mandato de un superior. Por esta razón, todo lo que el legislador preceptúa ha de ser tenido por bueno, y todo lo que prohíbe, por malo." (WELZEL,

por ordem do soberano não é injusta[26]. Em última instância, como ressalta Morrison (2006, p. 113), a lei é uma ordem, e o soberano tem o poder exclusivo de determinar quais são os interesses da sociedade, sendo a lei, então, uma declaração de vontade daquele que comanda.

Sobre esse poder absoluto do soberano e a necessidade da ordem jurídica, afirma Gomes:

> A formulação de boas leis, isto é, de leis que regulem o necessário para o bem da comunidade, deve ser objetivo do soberano. Entretanto, Hobbes preocupou-se mais com a necessidade do direito do que com seu conteúdo, pois da natureza maligna dos homens não se pode deduzir nenhum conteúdo das regras de ação, mas apenas a necessidade da ordem jurídica. (GOMES, 2004, p. 82)

Como destacou Ferrajoli (2010, p. 224), esse formalismo utilitarista de Hobbes "é largamente livre dessa atribuição de valor ético-totalitária do Direito que caracterizará a doutrina hegeliana do "Estado Ético". Por pior que seja o Estado, ainda assim seria melhor que a selvageria, o regresso ao estado de natureza.[27]

2.2 Justificação racionalista

O pensamento iluminista está presente na passagem do século XVII para o século XVIII, trouxe profundas modificações no tratamento do poder punitivo[28] e marcou "a decadência das justificativas teológicas para o poder político, exigindo novos fundamentos para a dominação política e o poder do Estado" (COSTA, 2001, p. 261), não mais fundado em questões metafísicas e religiosas. São expoentes

---

1974., p. 121-122.) "Regras gerais sobre o bom e o mau, justo e injusto, honroso e desonroso, só há no estado. Toda ação é, por natureza, indiferente, um adiáforo, e seu caráter axiológico decorre somente da ordem de um superior. Por esta razão, tudo o que o legislador estabelece deve ser considerado bom, e tudo o que proíbe deve ser tido mau." (Tradução nossa)

[26] "O senso moral dos homens é variado e individualista. Contudo, eles consentiram em obedecer ao poder soberano, e esse poder 'obriga-os a obedecer.'" (MORRISON, 2006, p. 113).

[27] "Não havia direitos, mas selvageria, pois os direitos surgiam apenas como criação do estado civil e qualquer reação contra o mesmo era insuportável, por tratar-se de uma regressão à selvageria com a perda absoluta de todos os direitos. Isso conduz diretamente ao absolutismo: por pior que seja um estado civil, será sempre melhor que a selvageria." (ZAFARRONI; BATISTA; ALAGIA; SLOKAR, 2003, p. 520).

[28] Maurício Antonio Ribeiro Lopes destaca que, historicamente "o Direito Penal, considerado como forma jurídica do poder punitivo do Estado, tem sido visto com razão, sobretudo desde o movimento iluminista e o pensamento emancipador frente ao Antigo Regime, como um puro poder material, repressivo, expansivo e insaciável, frente ao qual a tarefa política e jurídica mais nobre de impor limites a ele, é dizer, construir e desenvolver princípios ou postulados capazes de limitar o quê e como castigar, para garantir assim os direitos individuais." (LOPES, 1999, p. 41-41).

desse movimento os filósofos da fase inicial do iluminismo Locke, Montesquieu e Rousseau[29], o precursor da fase humanitária do Direito Penal, Marquês de Beccaria, e os autores que, influenciados pelo pensamento ilustrado, intensificaram o movimento racionalista no estudo da intervenção penal, tais como Kant, Bentham, Feuerbach, Romagnosi, Hegel e Carrara.

Não é possível agregar todos os pensadores iluministas e os racionalistas que os sucederam em uma única corrente de pensamento. Em relação à justificação do poder punitivo, que interessa nessa investigação, percebe-se que as ideias se convergem ao objetivo comum de se buscar uma explicação para a fundação do Estado e o fundamento da intervenção penal, recorrendo-se principalmente à metáfora do contrato social e aos direitos naturais, tal como os contratualistas precedentes. O discurso de legitimação da ordem jurídica com base no direito natural continua, sim, presente no pensamento iluminista, todavia "natureza", "direito natural" e "lei natural" significam "antes de tudo, aquilo que não é sobrenatural e, mas especificamente, a essência dos homens, isto é, a razão" (LOPES, 1999, p. 44).

Em uma visão geral, segundo o penalista espanhol Juan Bustos Ramirez, o pensamento iluminista se caracteriza por ser racionalista, utilitário e jusnaturalista, sendo-lhe marcante o caráter crítico:

> Em todos há uma característica comum, seu caráter crítico. Sua atitude metodológica fundamental é desvendar a realidade que está sob as aparências do estado de coisas existente e isso é o que os leva - ao estudar essas relações particulares – a totalizar e compreender todo o fenômeno como um todo. Tal atitude crítica deste estado de coisas e as relações sociais os levam a uma crítica do Estado e, necessariamente, do Direito, da lei penal, da pena e do delito. Então, analisando o crime e a pena numa visão totalizante, ambos adquirem um caráter político. Trata-se de mudança de estruturas, de definir objetivos para uma melhor legislação e uma melhor administração da justiça. É por isso que esse caráter político alcança todos os aspectos práticos do direito penal. Sua atitude crítica é de caráter prático. Trata-se da criação de um novo estado. O direito penal nasce, então, impregnado por uma metodologia crítica e prática, como característica comum. Quando se fala do período iluminista, não se pode analisar apenas um aspecto do fenômeno penal, mas sim todos devem ser compreendidos e, nesse contexto, os autores iluministas eram ao mesmo tempo penalistas em sentido estrito, político-criminais e criminólogos. (RAMIREZ, 1984, p. 118-119, tradução nossa).[30]

[29] Para ficar apenas em três nomes que interessam a esse estudo.

[30] En todos prima una característica común, su carácter crítico. Su actitud metodológica fundamental es la de desentrañar la realidad que está bajo las apariencias del estado de cosas existentes y es eso lo que los lleva – al estudiar tales relaciones particulares – a totalizar y comprender todo el fenómeno en su globalidad. Tal actitud crítica de ese estado de cosas y de las relaciones existentes en la sociedad, los conduce a una crítica del Estado y necesariamente entonces del Derecho, de la ley penal, de la pena y del delito. Luego, al analizar pena y delito dentro de una visión totalizante, ambos

Em John Locke, seguindo a tendência liberal capitalista que florescia em meados do século XVII, há uma valorização dos direitos naturais individuais, que deveriam ser objeto de proteção do Estado. Segundo Locke, o estado de natureza era baseado na perfeita liberdade, paz e igualdade. Para manter esse estado de paz e a preservação da humanidade e evitar entrar em um estado de guerra[31], os homens criam a sociedade política, preservando, porém, os direitos naturais, que devem ser protegidos pelo Estado.[32] E para reduzir o tanto quanto possível a tirania do governante, Locke estabeleceu a divisão dos poderes[33].

O poder punitivo, para Locke, ocupava um lugar central e por isso o autor teria definido o poder político a partir de um estado de completa liberdade, enquanto o estado de guerra é declarado pelo infrator, que passa a ser tratado como um inimigo da humanidade. O rompimento desse estado de liberdade é que legitima o poder punitivo para Locke em sua tese da defesa social, em que a pena "corresponde à lei natural porque é resultado do direito que todo homem tem de defender a humanidade." (ZAFARRONI; BATISTA; ALAGIA; SLOKAR, 2003, p. 519).[34]

Na obra "Espírito das Leis", Montesquieu estudou as leis positivas e, a partir da observação dos fatos sociais, deduziu que o direito e a sociedade humana eram conduzidos por princípios[35]. Os homens, para Montesquieu (2005, p. 5) "não eram unicamente conduzidos por suas fantasias" e a sociedade está submetida a uma

---

adquieren un carácter político. Se trata de cambiar las estructuras, de fijarse objetivos para una mejor legislación y una mejor administración de justicia. Es por eso que descienden a todos los aspectos prácticos del derecho penal. Su actitud crítica es de carácter práctico, se trata de crear un nuevo Estado. El derecho penal nace, pues, impregnado por una metodología crítica y práctica, como característica común. Cuando se habla del período iluminista, no se puede analizar sólo un aspecto del fenómeno penal, sino que hay que comprenderlos todos y, en tal medida, los autores iluministas eran al mismo tiempo que penalista en estricto sentido, político-criminales y criminólogos.

[31] Luigi Ferrajoli (2010, p. 211) destaca que Locke concebeu o Estado como meio para salvaguardar os direitos naturais dos indivíduos da precariedade do estado natural.

[32] É importante destacar que Locke aceita o direito de resistência, em caso de tirania e arbitrariedade. Assim, a ação estatal só é legitima se respeitar os direitos individuais.

[33] A divisão proposta por Locke é em Poder legislativo, executivo e federativo.

[34] Segundo os autores, "tais elementos se apresentam em quase todos os autores do liberalismo fundacional, para os quais o fim da pena é a defesa social, com o que, embora legitimassem o poder punitivo que havia consolidado no século XVIII, procuravam limitá-lo discursivamente por dedução da própria premissa legitimadora." (2003, p.520).

[35] Segundo afirmou Maurício Antonio Ribeiro Lopes "a verdadeira revolução de Montesquieu foi a de postular que há uma razão no direito positivo". Essa novidade "implicava uma revolução metodológica: a filosofia do direito racional, até Spinoza, raciocina sobre essências e procede por dedução. Ao contrário, como Newton para a natureza, Montesquieu parte não dos princípios, mas dos fatos e é a partir dos fatos que procura descobrir os princípios que os explicitam." (1999, p. 44),

necessidade, da qual derivam as leis positivas e toda ordem jurídica. Como garantia da justiça, o autor apresenta sua tese da separação dos poderes e, consequentemente, a ideia de subordinação do juiz à lei e a concentração do poder punitivo no Estado, como destacou Bobbio a partir dos estudos de Eugen Ehrlich:

> Assim, segundo Montesquieu, a decisão do juiz deve ser uma reprodução fiel da lei: ao juiz não deve ser deixada qualquer liberdade de exercer sua fantasia legislativa, porque se ele pudesse modificar as leis com base em critérios equitativos ou outros, o princípio da separação dos poderes seria negado na presença de dois legisladores: o verdadeiro e o próprio juiz que poria sub-repticamente suas normas, tornando assim vãs as do legislador(....)
> A subordinação dos juízes à lei tende a garantir um valor muito importante: a segurança do direito, de modo que o cidadão saiba com certeza se o próprio comportamento é ou não conforme a lei. (BOBBIO, 2006, p. 40).

A concepção de Jean-Jacques Rousseau em relação ao estado de natureza é similar à de Hobbes, pois não acredita em uma predisposição dos homens para a convivência pacífica, porém reconhece que não há um estado de luta. Rousseau (2011, p. 65-66) supõe existir apenas uma indiferença entre os homens, os quais, em determinado momento, unem-se por meio do pacto social, com base no qual eles cedem todos os seus direitos à sociedade política.[36] Para o autor, o delinquente está contra o contrato social e por isso deixa de ser membro da organização e deve ser tratado como um rebelde. (RAMIREZ, 1984, p. 119).

Com Immanuel Kant, as pretensões de justificação do poder punitivo atinge um elevado grau de racionalismo e universalismo[37] nunca dantes visto. Para o filósofo, a razão nos leva a compreender o homem como um fim em si mesmo, sendo contrário à moral tratá-lo como meio.[38] A fundamentação do Estado – e do

[36] Nesse Estado, as leis devem ser obedecidas, já que são produto da vontade geral. Não há, nessa concepção, direito de resistência.

[37] "Destarte o racionalismo kantiano, que se pode chamar de racionalismo crítico, mantém-se a igual distância do dogmatismo e do ceticismo. Não é dogmático, porque recusa à razão humana o poder de conhecer um mundo inteligível, feito de realidades transcendentes, ou seja, o poder de atingir o absoluto. Mas tampouco é cético, pois admite que o espirito humano é capaz de chegar a verdades universais e necessárias. (PASCAL, 2011, p. 47).

[38] Trata-se de um imperativo categórico e, como tal, o homem não está subordinado a nenhum fim. Ele é um fim em si mesmo: "Agora afirmo: o homem – e, de uma maneira geral, todo ser racional – existe como fim em si mesmo, e não apenas como meio para o uso arbitrário desta ou daquela vontade. Em todas as ações, pelo contrário, tanto nas direcionadas a ele mesmo como nas que o são a outros seres racionais, deve ser ele sempre considerado como fim." (KANT, 2011, p. 58). Disso deduz um imperativo prático: "age de tal maneira que possas usar a humanidade, tanto em tua pessoa como na pessoa de qualquer outro, sempre e simultaneamente como fim e nunca simplesmente como meio." (KANT, 2011, p. 59).

poder político – para Kant é um imperativo categórico[39] e, numa visão muito próxima da autonomia rousseauniana do povo[40], concebe o Estado como um reino dos fins em que os seres racionais estão ligados por leis comuns:

> Todos os seres racionais estão, pois, submetidos a essa lei que ordena que cada um deles jamais se trate a si mesmos ou uns aos outros simplesmente como meios, mas sempre simultaneamente como fim em si. Decorre daí, contudo, uma ligação sistemática de seres justamente porque essas leis têm em vista a relação desses seres uns com os outros como fins e meios, pode bem ser chamado de reinos dos fins (desde que não passe de um ideal) (KANT, 2011, p. 64).

Essa ideia racional de autonomia fundamenta a noção de dignidade da pessoa humana, pois, "autor de sua própria lei, o homem não tem apenas um preço, ou seja, um valor relativo, mas uma dignidade, ou seja, um valor intrínseco." (PASCAL, 2011, p. 133). Por isso, destaca Carpentieri (2012, p. 47), a dignidade é inegociável, sob pena de se perder a própria racionalidade. A pena, nessa visão, seria fundamental para garantir o imperativo categórico de "garantir o ser humano como fim, ao manter o equilíbrio necessário para a existência da sociedade civil, sem a qual impera a guerra e o ser humano deixa de ser um fim em si mesmo." (2012, p. 67). Apesar de Kant ter ressaltado o valor intrínseco do homem[41], ao tratar da questão da legitimação da pena sem mediatizar o ser humano e tentar impor-lhe um limite, ele se viu em um problema sem solução:

> Enquanto a coerção que detém o injusto é justa, a pena posterior, à medida que queira ter algum fim que a transcenda, torna-se imoral, porque usa o homem como meio, inclusive no caso de ser ele um recurso para seu próprio melhoramento. Kant não encontrou outra forma de resolver essa inegável contradição, ao procurar dar à pena o caráter de um meio que garantisse o próprio imperativo categórico: quis demonstrar que, sem a pena, a garantia do ser humano como fim em si mesmo acaba imediatamente. Kant – como todo o pensamento ilustrado – não só se defrontava com o problema de legitimar a pena sem mediatizar o ser humano, como também com a necessidade de pôr um limite ou medida à pena. Pela mesma via dedutiva colocou o limite da pena no talião, o que, por outro lado, era uma obsessão de seu tempo. (ZAFARRONI; BATISTA; ALAGIA; SLOKAR, 2003, p. 522).

---

[39] Pode-se compreender que os imperativos categóricos, na visão kantiana, são "normas autônomas que se impõe por si mesmas, independente de qualquer finalidade. Decorre da liberdade: o ser humano é livre porque pode agir segundo o imperativo categórico." (CARPENTIERI, 2012. p. 67).

[40] Para Rousseau, por meio do voto nas assembleias, o povo é considerado como o autor das leis. (ROUSSEAU, 2011, p. 66-67). Para Kant, "um ser racional pertence ao reino dos fins na condição de membro quando nele é legislador universal, ainda que igualmente submetido a essas leis" (KANT, 2011, p. 64).

[41] Um imperativo categórico

Nesse aspecto, de certa forma, Kant se afasta do utilitarismo iluminista, pois a pena é concebida como uma retribuição ética. A visão kantiana da legitimação do poder punitivo, todavia, não se distancia muito do pensamento contratualista precedente. O filósofo não concebe o poder punitivo (ou direito de castigar) como um meio de procurar um bem, nem como uma utilidade social[42]. A aplicação da pena era concebida por Kant como o único meio de garantir um tratamento humano ao delinquente frente à constante ameaça de caos e emprego desmedido da força presente no estado de natureza,[43] sem nenhuma preocupação com a utilidade da pena, nem para o delinquente nem para o corpo social. Assim, a pena é compreendida como um dever do estado civil, e deveria ser imposta sempre que um delito fosse cometido, como mera consequência da prática do delito e segundo a estrita lei do talião, a única, segundo Kant (2004, p. 147), "que pode oferecer com segurança a qualidade e a quantidade do castigo".

Nota-se que, para autor, é mais importante a morte de um só homem do que a perda de todo um povo[44], o que equivaleria à dissolução do pacto social. Por essa razão, se a sociedade civil tivesse que ser dissolvida com o consentimento de todos, ainda assim deveria ser executado o último assassino que se encontre no cárcere.[45]

---

[42] "A pena judicial (...) nunca pode servir apenas de meio para fomentar outro bem, quer para o próprio delinquente, quer para a sociedade civil, mas sempre lhe deverá ser imposta, só porque cometeu um delito; de facto, o homem nunca pode ser manejado como simples meio para os propósitos de outrem nem confundido como entre os objetos do direito real; de tal o protege a sua personalidade inata, embora possa, decerto ser condenado a perder a personalidade civil. Antes de se pensar em tirar desta pena algum proveito para ele mesmo e para os seus concidadãos, deve ele ter sido julgado digno de castigo. (KANT, 2004, p. 146).

[43] Zaffaroni, Batista, Alagia e Slokar analisam a aproximação do estado de natureza hobbesiano com a concepção kantiana, asseverando que "o estado de natureza de Kant era bem semelhante ao de Hobbes: no estado de natureza não havia paz, mas sobretudo porque se tratava de um estado de guerra onde, embora as hostilidades não tivesse sido suspensas, havia constante ameaça de sê-lo. Como consequência dessa idéia, tal como Hobbes, ele não admitia o direito de resistência à opressão. O imperativo categórico só era possível no estado civil (bürgerlicher Zustand) e fora dele não era concebido, porque imperava a guerra ou sua frequente ameaça de caos, a utilização do homem como meio, devido ao desenfreado emprego da força: daí a necessidade da pena, que não mediatizaria o ser humano porque era a única garantia de seu tratamento como humano. (2003, p. 522).

[44] "A lei penal é um imperativo categórico, e ai daquele que rasteja pelas sinuosidades da doutrina da felicidade para encontrar algo que o exonere do castigo ou, inclusivamente, apenas de um grau do mesmo, pela vantagem que promete segundo o mote farisiaico: 'é melhor que morra um só homem do que todo o provo'! pois, se a justiça morrer, deixa de ter valor que os homens vivam sobre a terra" (KANT, 2004, p. 147).

[45] "Inclusive, se a sociedade civil se dissolvesse com o consentimento de todos os seus membros (por exemplo, se o povo que vive numa ilha decidisse desagregar-se e disseminar-se pelo mundo inteiro), deveria antes ser executado o último assassino que se encontre no cárcere, para que cada qual receba o que merece pelos seus actos e o crime de sangue não recaia sobre o povo, que não exigiu este castigo: pois ele pode considerar-se cúmplice desta violação pública." (KANT, 2004, p. 148).

No âmbito penal, muitos se enveredaram pela metáfora do contrato social e pelo racionalismo[46] para justificar o poder punitivo, em um movimento contraditório de busca de legitimação e delimitação do poder punitivo. Cesare Bonesana Marchesi di Beccaria – o Marquês de Beccaria – recorre às concepções contratualistas[47] para desenvolver suas ideias liberais de legitimação do poder punitivo, e, consequentemente, do uso da pena, a qual só se justificaria se necessária à preservação do pacto social[48] e para a promoção da felicidade dos homens[49], devendo, em todo caso, estar subordinada à lei (princípio da legalidade)[50]. Há, na obra *Dos delitos e das penas,* uma associação do contratualismo com o utilitarismo. (BITENCOURT, 2008, p.40). Nela, Beccaria retoma ainda a concepção de Montesquieu de submissão dos juízes à lei, enunciando o princípio da estrita legalidade do Direito Penal e o monopólio do poder punitivo no Estado.

---

[46] A este movimento Zaffaroni, Batista, Alagia e Slokar denominam de liberalismo penal.

[47] Bustos Ramirez sintetiza essa aproximação de Beccaria com os principais contratualistas da seguinte forma: "Pero también para entender su pensamiento hay que recurrir a otros autores de su época, en especial a Rousseau, para el cual el delincuente se coloca en contra del contrato social, deja por tanto de ser miembro de la organización y debe ser tratado como un rebelde (p. 39ss.); también a Montesquieu, que al separar ley natural de ley positiva, plantea la posibilidad que sean las leyes positivas la causa de la violencia, la corrupción y el delito (p. 106). Becaria es un contractualista, pero se distancia de Rousseau, en cuanto le concede autonomía al legislador, la voluntad colectiva es sólo un límite a su legitimidad; pero eso el legislador es el único que puede dictar penas, con lo cual plantea el principio de la legalidad de las penas (p.29/30), ya que sólo él tiene el poder para imponer penas.". (RAMIREZ, 1984, p. 119). Tradução nossa: "Mas também para entender seu pensamento é necessário recorrer a outros autores de sua época, especialmente Rousseau, para o qual o delinquente se coloca contra o contrato social, deixa, portanto, de ser membro da organização política e deve ser tratado como um rebelde (p.39 e ss.); também Montesquieu, o qual, ao separar lei natural de lei positiva, estabelece a possibilidade que as leis positivas sejam a causa da violência, da corrupção e do delito (p.106). Beccaria é um contratualista, mas se afasta de Rousseau ao conceder autonomia ao legislador, a vontade geral é apenas um limite a sua legitimidade; por isso o legislador é o único que pode ditar penas, e assim enuncia o princípio da legalidade das penas (p.29/30), já que somente o legislador tem o poder de impor penas."

[48] "Por conseguinte, só a necessidade constrange os homens a ceder uma parte de sua liberdade; daí resulta que cada indivíduo só consente em pôr no depósito comum a menor porção possível dela, isto é, precisamente o que era necessário para empenhar os outros a mantê-lo na posse do resto. O conjunto de todas essas porções de liberdade é o fundamento do direito de punir. Todo exercício do poder que se afastar dessa base é abuso e não justiça; é um poder de fato e não de direito; é uma usurpação e não mais um poder legítimo." (BECCARIA, 2000, p. 17).

[49] "As penas que ultrapassarem a necessidade de conservar o depósito da salvação pública são injustas por sua natureza; e tanto mais justas serão quanto mais sagrada e inviolável for a segurança e maior a liberdade que o soberano conservar aos súditos. (BECCARIA, 2000, p. 18).

[50] "A primeira consequência desses princípios é que só as leis podem fixar as penas de cada delito e que o direito de fazer leis penais não pode residir senão na pessoa do legislador, que representa toda a sociedade unida por um contrato social. Ora, o magistrado, que também faz parte da sociedade, não pode com justiça infligir a outro membro dessa sociedade uma pena que não seja estatuída em lei; e, a partir do momento em que o juiz é mais severo do que a lei, ele é injusto, pois acrescenta um castigo novo ao que já está determinado. Segue-se que nenhum magistrado pode, mesmo sob o pretexto do bem público, aumentar a pena pronunciada contra o crime de um cidadão. (BECCARIA, 2000, pg. 18).

No utilitarismo de Jeremy Bentham[51], a legitimidade da pena seria a sua utilidade concreta, enquanto resposta ao dano social causado pelo delito. É uma concepção pragmática do poder punitivo, em que o direito e a moral têm como objetivo comum a produção da maior felicidade possível da coletividade. A diferença é que, apenas por razões práticas, não se mostrava conveniente a criminalização de todos os fatos contrários à moral. O uso da pena, em Bentham, não deveria vir desprovido de finalidade. A justificação do poder punitivo consiste, então, na produção de felicidade – e na dosagem certa! – reforçando-se o caráter retributivo e proporcional da pena em relação ao mal causado.

De acordo com Zaffaroni, Batista, Alagia e Slokar, o pragmatismo benthamiano foi, em certo sentido, uma antecipação do que mais tarde seria o positivismo, assinalando que:

> Nesse aspecto, com uma parcela de razão, já se disse que o pragmatismo é um positivismo com cálculo de rendimento. Bentham negava qualquer direito subjetivo anterior ao estado. (...) afirmava que o único critério para estabelecer quando um fato deveria arvorar-se em delito era a pura utilidade de fazê-lo que, para Bentham, resultava de um cálculo: devia-se medir o grau de prazer que aquela conduta provocava em seu autor e o grau de dor por ele causado aos demais, ou seja, o grau de utilidade era o lucro em felicidade, porquanto a legislação e a moral tinham o objetivo comum de produzir a maior quantidade possível de felicidade. (ZAFARRONI; BATISTA; ALAGIA; SLOKAR, 2003, p. 567)

Sobre essa fórmula matemática, José Rafael Carpentieri registra suas críticas:

> Para se estabelecer uma conduta delituosa, realiza-se um esdrúxulo cálculo matemático: medir o grau de prazer obtido pelo autor da conduta e a dor causada pelo seu ato aos demais. Dessa operação obtém-se o lucro em felicidade e, ao aplicar-se a pena na medida exata desse lucro, distribui-se a felicidade entre os demais, pois a prevenção geral e a individual, obtidas por meio da pena, poupam todos de um sofrimento futuro, decorrente de eventual punição. (CARPENTIERI, 2012, p. 94).

Esse pragmatismo acaba por inverter o pensamento kantiano e converte a pena em um "bem", constituído pela soma das felicidades individuais – que é a utilidade pública[52] e, consequentemente, admite a utilização do homem como meio para se alcançar a felicidade alheia.

---

[51] Para Bustos Ramirez (1984, p. 120), Jeremy Bentham é o mais importante representante do utilitarismo.

[52] Assim Bentham justifica a prevenção geral e individual da pena.

O Direito Penal recebeu grandes contribuições de Paul Johann Anselm Feuerbach, que empreendeu esforços para justificar o poder punitivo, a partir das ideias jusnaturalistas, contratualistas e racionalistas. Para o autor, o ser humano possui direitos preexistentes à formação do pacto social[53] e mesmo na condição de escravo, o homem pode estar livre, pois, diante da razão, preservava esta condição de liberdade em qualquer situação, inclusive no estado de natureza, como afirma na obra *Anti-Hobbes*, na qual apresenta sua concepção de fundação do Estado:

> Não se pode dizer viva já em condição de liberdade aquele que tem meramente o direito à liberdade. O negro livre, que seu pai vendeu aos bárbaros europeus, permanece um homem livre diante da razão: mas o poder das cadeias a ele imposto, o lançou em uma condição de escravidão. É uma condição de liberdade somente aquela cujo homem é realmente assim livre como deve ser, na qual ele tem a possibilidade de fazer o que é lícito fazer. Só a condição de cidadão é uma situação de liberdade. De fato somente no estado, cujo fim não é outro que a realização da idéia da liberdade jurídica, os direitos e as autorizações recíprocas dos indivíduos vem protegidas pelo braço do poder público. No Estado de natureza eu sou livre diante da razão, assim como o sou na situação da sociedade civil; mas não sou livre na realidade, já que a liberdade se apóia somente sobre minhas forças e não é garantia de defesa para ninguém. (FEUERBACH, 1972, p. 147, tradução nossa).[54]

Feuerbach também concebia uma justificação utilitarista do poder punitivo e por isso atribuiu ao Direito Penal a função de resolver o problema da criminalidade, por meio da ameaça da pena. Embora inicialmente tenha aderido à formulação kantiana da pena como retribuição, o autor acabou se afastando de Kant, elaborando sua teoria da pena como coação psicológica:[55] o Estado, com a tipificação de condutas, avisa a coletividade quais os comportamentos terão a

---

[53] "Para Feuerbach, os direitos são naturais, do mesmo modo que em Locke, embora sem necessidade de conceber o estado de natureza como um estado de harmonia. Feuerbach não deixava aberto o caminho para o anarquismo contratualista – que teria sua expressão em Godwin – como fazia Locke; contudo, não permitia tampouco que a necessidade de superar o estado de natureza o conduzisse ao absolutismo, como Hobbes propunha abertamente e Kant também, ao negar o direito de resistência." (ZAFARRONI; BATISTA; ALAGIA; SLOKAR, 2003, p. 523-524).

[54] Non si può dire che viva già in condizione di libertà colui che ha meramente il diritto alla libertà. Il negro libero, che suo padre ha venduto a barbari europei, rimane un uomo libero davanti alla ragione: ma il potere gli ha imposto delle catene, e lo ha gettato in una condizione di schiavitù. È una condizione di libertà soltanto quella in cui l'uomo è realmente così libero come deve essere, in cui egli ha la possibilità di fare ciò che gli è licito fare. Solo la condizione di citaddino è una situazione di libertà. Infatti soltanto nello Stato, il cui fine non è altro che la realizzazione dell'idea della libertà giuridica, i diritti e le autorizzazioni reciproche dell'uomo vengono protetti dal braccio del potere pubblico. Nello stato di natura io sono libero davanti alla razione, così come lo sono nella situazione della società civile; ma non sono libero nella realtà, poiché la libertà si appoggia soltanto sulle mie forze e non è garantita né difesa da nessuno.

[55] Cezar Roberto Bitencourt (2004, p. 123) anota que a "elaboração do iniciador da moderna ciência do direito penal significou, em seu tempo, a mais inteligente fundamentação do direito punitivo."

resposta do sistema penal. Os homens, por sua vez, racionais e calculistas que são, refletiriam, antes da prática delitiva, devido aos custos da imposição da pena. A pena – e o Direito Penal – possuiria uma função de prevenção geral, motivando o homem a não praticar delitos.

Na visão jusnaturalista e racionalista de Giadomenico Romagnosi, a sociedade não era apenas um conglomerado de indivíduos, mas sim uma realidade diferente, baseada na lei universal da competição, por meio da qual toda ação exige uma reação, "princípio ao qual a lei positiva não pode fugir, como simples expressão dessa cosmovisão de um emaranhado interminável de ações e reações" (ZAFFARONI, BATISTA, ALAGIA, SLOKAR, 2003, p. 526). Embora concebesse a sociedade contratual em sua origem, Romagnosi a compreendia essencialmente como um organismo, uma realidade própria e com vontade autônoma. (CARPENTIERI, 2012, p. 76.) A agressão a uma pessoa passa a ser encarada como uma agressão à sociedade que deve ser reprimida:

> O direito penal seria o direito de defesa do corpo social diante do impulso criminoso dos indivíduos movidos por suas paixões egoísticas e de sua esperança de impunidade. Contra esse impulso e a sua respectiva esperança de impunidade, chamado de *spinta*, deve ser aplicada a pena, conceitualmente entendida como *contraspinta*, como impulso contrário, análogo à lei de ação e reação de Newton.
> Essas derivações têm como intuito afastar o caráter de vingança da pena. Se o sofrimento é aplicado posteriormente à conduta, não se pode falar em defesa, pois não se pode defender-se do que já ocorreu. A alternativa, então é apelar para a defesa da sociedade, que busca preservar a espécie ao obedecer a uma lei universal, chamada de lei da competição, do mesmo modo que a física admite a lei universal da inércia. Portanto, mesmo que a agressão causada pelo crime encontre-se no passado, a ameaça desta permanece diante da sociedade, que, para evitar sua desintegração, deve aplicar a pena na proporção do dano causado pelo delito. (CARPENTIERI, 2012. p. 76).

A crítica que se faz a essa concepção, tal qual ao racionalismo kantiano e à coação psicológica de Feuerbach, refere-se à dificuldade de limitação das penas, já que esta passa a ter como fundamento, não o delinquente, mas sim a sociedade – a defesa social[56] – que se destacou na justificação positivista do poder punitivo do

[56] "Todos, porém, deviam apelar para a defesa social, embora não empregasse esse nome, bem como procurassem não mencionar paragens perigosas para o pensar, com o que deixavam descampados lógicos. Defesa social e guerra foram, com estes ou outros nomes, os temas legitimadores pensantes, os quais, por sua natureza, exigem dados de fato. Não convém pôr em dúvida os sinceros e enormes esforços que muitos deles envidaram para não cair na defesa social, como o próprio Feuerbach, que polemizava a esse respeito com Grolman, o antecessor mais direto de Romagnosi; no entanto, embora Kant e Feuerbach quisessem refutar tal conceito, dele não

século XIX, que será tratada adiante.

É importante lembrar o racionalismo filosófico hegeliano que, embora influenciado pelo pensamento iluminista, não se preocupou com o conteúdo do direito, propondo uma justificação do poder punitivo exclusivamente nas normas jurídicas, sem perquirição de quaisquer outros critérios extrajurídicos. Para Georg Wilhelm Friedrich Hegel, racional é o real e o direito positivo é expressão dessa racionalidade. O delito, por sua vez, é fruto da vontade irracional e, em razão disso, é uma contradição da vontade racional, da qual decorre o direito positivo.

A pena assume um caráter meramente retributivo e é concebida como uma negação da negação do direito, que seria o único considerado positivo e racional e somente por meio da aplicação da pena seria possível restabelecer essa racionalidade e reafirmar o direito. Enquanto garantidor da eticidade, o Estado hegeliano é o "único titular dos bens jurídicos". (ZAFARRONI; BATISTA; ALAGIA; SLOKAR, 2003, p. 556).

Com base nesse postulado, a vontade irracional (o delito) seria a negação do direito:

> Com isso, a pena deixa de ser uma vingança irracional, pois o delito é a negação do direito. Ao se aplicar a essa negação outra negação (a pena), tem-se uma afirmação. Portanto, com essa estranha relação matemática, o Estado cumpre o seu papel de fazer prevalecer a eticidade da comunidade jurídica.
> Em outras palavras, ao Estado, por meio do direito penal confiscatório, cabe preservar os valores que possibilitam a coexistência racional ao estado objetivo. Por isso, estabelece a diferença entre o dano causado pelo delito, pertencente ao estágio subjetivo, e o injusto, agressão a um bem jurídico, cujo titular é o Estado, como garantidor dos valores ético-sociais. (CARPENTIERI, 2012, p. 92).

Hegel reformula a fundamentação kantiana de retribuição ética, transformando-se em retribuição jurídica. O delito e a pena, para o filósofo alemão, são entes jurídicos, e entre esses dois extremos, afirma Ramirez (1984, p.120), o indivíduo fica aprisionado, sem nenhuma expressão própria.

Na visão do jurista italiano Francesco Carraca (1957), o poder punitivo decorre da lei natural, de onde emanam direitos e deveres e que fundamenta a ordem social e a vida terrena, segundo destaca Bustos Ramires:

---

puderam escapar de maneira definitiva porque, invariavelmente, qualquer legitimação do poder punitivo vai descambar na idéia de guerra ou defesa social, como comprova todo o contratualismo, inclusive Rousseau." (ZAFARRONI; BATISTA; ALAGIA; SLOKAR, 2003, p. 527).

> A pena é retribuição. Agora sim, a obrigação do homem de cumprir a lei da natureza está baseada na sua capacidade de mérito ou demérito, isso é, do livre arbítrio ou da capacidade moral do homem. O delito resulta, então, das leis estabelecidas pelos homens em obediência à lei da natureza, à lei da ordem, sendo, portanto, um ente jurídico, mas não apenas no sentido que implica a violação de um direito estabelecido na lei positiva, mas, sobretudo, porque esse direito já estava estabelecido na lei natural, e esses direitos podem se resumir a apenas um, a liberdade que Deus concedeu aos homens. Nesse sentido, também, o direito, em seu conjunto, é liberdade. (RAMIREZ, 1984, p. 123, tradução nossa).[57]

No entendimento de Carrara (1957, p. 68), o crime é um ente jurídico, uma mera infração, e não um ente de fato ou uma ação. A pena, por sua vez, é uma forma legal de restauração da ordem social e decorre da lei natural, quem tem o objetivo de preservar a humanidade e tutelar seus direitos.[58]

Analisando os autores supracitados, nota-se que, na concepção racionalista do período iluminista, a justificação do direito e do Estado tem cunho eminentemente utilitarista, o que levou Ferrajoli a ressaltar o perigo da ausência de legitimidade externa para justificar a intervenção coercitiva do Estado na vida dos cidadãos:

> O direito e o Estado – segundo esta opção laica e liberal – não possuem nem representam valores enquanto tais, e tampouco devem ter fins morais desvinculados dos interesses das pessoas ou constituir fins em si próprios, justificando-se somente, por meio da tarefa de perseguir objetivos de utilidade concreta em favor dos cidadãos e, principalmente, de garantir-lhes os direitos e a segurança. Sob esta segunda formulação a autonomia do direito em relação à moral é uma conquista do utilitarismo jurídico iluminista, equivalente a um princípio metajurídico, que, como tal, não é nem verdadeiro nem falso, e que enuncia um "dever ser" do direito e do Estado, impondo-lhe o ônus da justificação das finalidades utilitaristas externas aos mesmos. Precisamente, tal princípio exige que a imoralidade seja considerada como uma condição necessária, mas jamais por si só suficiente, para justificar politicamente a intervenção coercitiva do Estado na vida dos cidadãos. (FERRAJOLI, 2010, p. 207).

---

[57] La pena es retribución. Ahora bien, la obligación del hombre de cumplir con la ley de la naturaleza, se basa sobre la capacidad del hombre de mérito o demérito, esto es, del libre albedrío o capacidad moral del hombre. El delito con tal resulta de las leyes que se ha dado el hombre para cumplir con la lay de la naturaleza, con la ley del orden, luego es un ente jurídico, pero no sólo en el sentido que implica la violación de un derecho establecido en la lay positiva, sino sobre todo porque ese derecho ya estaba establecido en la ley natural, y esos derechos pueden resumirse en uno solo, que es la libertad que le concedió Dios al hombre. En ese sentido también el derecho en su conjunto es libertad.

[58] "A pena não é mera necessidade de justiça, a exigir a expiação do mal moral. Somente Deus tem a medida e o poder bastante para exigir a expiação devida. Não é ela mera defesa que o interesse dos homens procura para si, às expensas dos demais. Não é o desabafo de um sentimento humano, visando tranquilizar os espíritos diante do perigo de futuras ofensas. A pena não é mais que a sanção do preceito ditado pela lei eterna, que sempre se ocupa com a conservação da humanidade e com a tutela dos seus direitos, sempre procede segundo as normas do justo e sempre corresponde ao sentimento da consciência universal." (CARRARA, 1957, p. 68).

Essa justificação utilitarista e desprovida de conteúdo moral reflete o pensamento liberal, concebido por influência do movimento iluminista[59], baseado na liberdade de consciência das pessoas, na igualdade de tratamento penal e na minimização da violência punitiva (FERRAJOLI, 2010, p. 209) e lançou as bases do Estado de Direito, "enquanto sistema de poder vinculado a regras, e que tem por finalidade não valores ultraterrenos ou ultra-históricos, mas sim, a tutela da vida e de outros direitos fundamentais dos cidadãos" (2010, p. 212), permitindo o surgimento de um Direito Penal mínimo, sujeito à "legalidade, à judicialidade e a um debate acusatório com direito a defesa." (ZAFARRONI; BATISTA; ALAGIA; SLOKAR, 2003, p. 533).

Todavia, essa visão utilitarista confere ao Direito Penal a tarefa de impedir a prática de ações danosas a terceiros, sem nenhuma preocupação de reforçar ou impor valores morais. Por essa razão, o princípio utilitário da separação entre direito e moral exige que, para que se possa proibir e punir comportamentos, os mesmos devem ofender concretamente bens jurídicos alheios, cuja tutela, na expressão de Ferrajoli (2010, p. 208), é a única justificação das leis penais enquanto técnicas de prevenção daquelas ofensas. Com base nesse princípio, aplicado também à justificação da pena, a sanção penal não deve possuir conteúdos nem finalidades morais.[60]

2.3 Justificação positivista

Com o Estado liberal "inegavelmente consolidado e definitivamente emancipado de vínculos religiosos e naturais" (FERRAJOLI, 2010, p. 212), a busca de justificação para o poder estatal perde espaço para a lei positiva, já criada, que passou a ser o principal objeto de estudo a partir da metade do século XIX em

[59] Por derradeiro, na época do iluminismo, a função utilitarista da pena tornou-se a base comum de todo pensamento penal reformador, reunindo-se expressamente com a doutrina da separação entre direito e moral. As aflições penais – afirmam em uníssono MONTESQUIEU, VOLTAIRE, BECCARIA, BLACKSTONE, FILANGIERI, PAGANO, HUME, BENTHAM e VON HUMBOLD – são preços necessários para impedir males maiores, e não homenagens à ética ou à religião, ou ainda, ao sentimento de vingança". (FERRAJOLI, 2010, p. 242).

[60] "O Estado, além de não obter o direito de obrigar os cidadãos a não serem ruins, podendo somente impedir que se destruam entre si, não possui, igualmente, o direito de alterar – reeducar, redimir, recuperar, ressocializar etc. – a personalidade dos réus. O cidadão tem o dever de não cometer fatos delituosos e o direito de ser internamente ruim e de permanecer aquilo que é." (FERRAJOLI, 2010, p. 208).

diante.[61] Nesta fase, o discurso técnico-científico dominou as ciências jurídicas, buscando superar o idealismo pelo materialismo, o abstrato pelo concreto, o método dedutivo pelo indutivo.[62]Além disso, alinhado às formulações de Augusto Comte, Carpentieri pondera que:

> qualquer conhecimento não baseado em dados empíricos deveria ser menosprezado e encarado como pura metafísica. E ainda: o método positivista ignora a imaginação em prol da observação, atribuindo à razão o papel de organizar as leis invariáveis do mundo físico reveladas por meio da experiência, daí a preferência pelas chamadas ciências experimentais.
> (...)
> Após a catalogação inicial dos dados, ao cientista cabe estabelecer as relações entre eles, a fim de descobrir as leis imutáveis que os regem, de forma semelhante ao procedimento da física mecânica. (CARPENTIERI, 2012, p.96-97).

Na tentativa de racionalizar o Direito, os juspositivistas clássicos teorizaram um sistema normativo hermeticamente fechado, racional, lógico e objetivo, separando-se direito e moral, vinculando o juiz à aplicação das leis vigentes, desde que formalmente válidas, sem qualquer preocupação metajurídica.[63] A tese

---

[61] Para Ferrajoli, a mudança foi de caráter anti-iluminista, fruto de uma cultura jurídica liberal, "preocupada, mais do que impor ao Estado limites e garantias em defesa dos cidadãos, em defendê-lo, bem como à nova ordem econômica e social, destes mesmos cidadãos e, em particular, das novas 'classes perigosas'." (FERRAJOLI, 2010, p. 213).

[62] "Si la anterior Ciencia penal tuvo de común, pese su pronunciada heterogeneidad, la utilización de un método racionalista, abstracto y deductivo, la Escuela Positiva reclamó la necesidad de un giro metodológico hacia la observación de la realidad empírica, al modo de las ciencias de la naturaleza. Del idealismo había de pasarse al materialismo, de lo abstracto a lo concreto y de la deducción a la inducción. Mas concretamente: el delito, objeto de la ciencia penal, dejó de ser considerado como ente jurídico ideal, para ser examinado como fenómeno empírico, ubicado en lo real-material. La pena – cuyo concepto mismo debía desaparecer – no podía seguir siendo retribución de significado ético o jurídico, sino – con nuevo nombre – instrumento de incidencia en la realidad, dirigida a la defensa de la sociedad" (MIR, 1976, p. 180.). Tradução nossa: "Se a ciência penal anterior tinha em como, apesar da sua reconhecida heterogeneidade, a utilização de um método racionalista, abstrato e dedutivo, a Escola Positiva defendeu a necessidade de um giro metodológico para a observação da realidade empírica, como nas ciências da natureza. Do idealismo se deveria passar ao materialismo, do abstrato ao concreto e da dedução à indução. Mais concretamente: o delito, objeto da ciência penal, deixou de ser considerado como ente jurídico ideal, para ser estudado como fenômeno empírico, transformado em real-material. A pena – cujo conceito deveria desaparecer – não podia continuar sendo retribuição de significado ético ou jurídico, mas – com um novo nome – instrumento de incidência na realidade, dirigia à defesa da sociedade."

[63] "Uma idéia que é comum às doutrinas juspositivistas é a do caráter avalorativo da ciência jurídica e da não possibilidade de crítica a partir do seu interior – mas apenas do exterior, e em sede moral e política – das leis vigentes. Sobre esta base KELSEN configura a teoria do direito como 'pura', isto é, isenta de 'juízos subjetivos de valor, e BOBBIO critica como jusnaturalista toda a subordinação dos juízos de validade a juízos de valor. É claro que estas teses são sacrossantas e se se reduzem às (...) da separação entre direito e moral, ou entre juízo de validade e juízo de justiça: indubitavelmente é vedado ao jurista, em sede científica, valorar as normas jurídicas do exterior e condicionar-lhes o juízo de sua validade a valorações ético-políticas, ou ainda, de qualquer maneira, extrajurídicas. Na sua formulação usual (...) elas são, entretanto, desviantes. Confundindo-se com a tese da avaloração da ciência jurídica, vedam ao jurista a valoração e acrítica do direito vigente não só do ponto de vista

positivista de absoluta separação entre direito e moral muda o foco da justificação da intervenção estatal na vida dos cidadãos, inclusive o Direito Penal, para o ponto de vista estritamente jurídico. Na visão de Ferrajoli (2010, p. 214-215), valoriza-se a forma jurídica, independente do seu conteúdo, e concebe o direito e o Estado enquanto valores éticos em si, prescindindo das suas bases utilitaristas e das suas funções de tutela em face dos cidadãos.

O Estado e o direito se autojustificam, na versão extremamente formalista do positivismo jurídico, duramente criticada por Ferrajoli:

> O abandono do ônus da justificação em razão do seu caráter não científico, conduziu-os, com efeito, a naturalizar o direito positivo e a obliterar o problema filosófico-político da sua justificação externa, e, portanto, dos seus limites e das suas funções. O resultado consubstanciou-se em uma cultura jurídica acriticamente contemplativa, que, quando não chegou a teorizar o dever moral da obediência ou da "fidelidade ao Estado", viu-se expressa, no mais das vezes, em quaisquer formas conservadora de legalismo ético – ou seja, na adesão moral e política aos valores e aos interesses protegidos pelo direito positivo – ou, na melhor das hipóteses, em uma espécie de constitucionalismo ético, consistente na sacralização dos valores constitucionais enquanto tais, erigidos à categorias de absolutos, e interiorizados sob a forma de uma específica ideologia jurídica progressista. (FERRAJOLI, 2010, p. 215).

No Direito Penal, há várias correntes de pensamento alinhadas ao juspositivismo[64], as quais, respeitados os diferentes pontos de vista, representam essa tendência técnico-científica que domina a produção do direito desde então, apesar da crise anunciada na introdução deste estudo. Analisaremos alguns representantes destas vertentes no âmbito do Direito Penal.

Interessado na legitimidade do poder punitivo e na ideia de fim do Direito

---

externo ou político da justiça, mas ainda do ponto de vista interno ou jurídico da validade. Ao invés, é tarefa – não só civil e política, mas antes científica – do jurista valorar a validade ou invalidade das normas sob a base dos parâmetros de validade, tanto formais quanto substanciais, ditadas pelas normas jurídicas a elas superiores. (FERRAJOLI, 2010, p. 805-806).

[64] "Assim, o questionamento pelas marcas do positivismo passa a comportar indagações mais agudas, do tipo: 'mas, afinal, de qual positivismo estamos falando: do *jurídico*, do *sociológico*, do *filosófico*, do *lógico*, do *psicológico*, ou algum outro tipo de positivismo? Evidentemente, isso não invalida, mas desvela a possibilidade de uma abordagem mais ampliada, segundo a qual o positivismo deva ser entendido como 'paradigma epistemológico'. Nesse sentido, as mais diversas concepções acerca do conceito positivismo abrem margem para afirmarmos que, como vertente de pensamento, não existiu, nem existe um só positivismo, mas inúmeros positivismos. O que, de algum modo, une todas essas concepções nada mais é que uma questão de paradigma." (CRUZ; DUARTE, 2013, p.27).

Penal[65], o positivismo criminológico do vienense Franz Von Liszt concebeu a dogmática penal como limite para a política criminal. Cumpre à dogmática transmitir aos estudiosos e aos aplicadores do direito, por meio do método positivista, a vontade do Estado expressa nas normas jurídicas, enquanto a Criminologia era incumbida da investigação das causas empíricas do delito[66].

Na sua visão, o Estado não pode impor de maneira absoluta o interesse da coletividade e sacrificar arbitrariamente a liberdade individual. (CARPENTIERI, 2012, p. 108). A política criminal só se legitima se observados os limites da dogmática. O Direito Penal, então, não tem a função de proteção da ordem jurídica nem da sociedade, mas sim a proteção do indivíduo contra a sociedade. (RAMIREZ, 1984, p. 127). Consequentemente, na concepção de Liszt, a pena justa é a pena necessária. A intervenção penal deve se orientar segundo o fim a que se destina e deve apresentar uma finalidade prática, um efeito útil, capaz de ser registrado e captado pela estatística criminal, de forma que o poder punitivo, além de assumir um aspecto retributivo[67], deve exercer uma função de prevenção geral, intimidando os prováveis infratores, e prevenção especial, voltado para a reeducação do delinquente ou sua neutralização:

> Necessariamente, então, em relação ao poder sancionatório do Estado, teria que propiciar uma via dupla: por um lado a pena, que embora tenha um aspecto retributivo, aparece também com um aspecto preventivo geral e, sobretudo, especial, ou seja, se deve levar em consideração a defesa dos bens jurídicos e a personalidade do delinquente; por outro lado, há as medidas de segurança, como meio de readaptação do sujeito à sociedade, e quando isso não é possível, como entendem todos os positivistas, deve-se laçar mão de uma medida de "inocuização", ou seja, torná-lo totalmente inofensivo, o que implicaria geralmente sua completa separação da

[65] Em 1888 apresenta seu "Programa de Marburgo – A ideia do fim no Direito Penal". Para mais detalhes: LISZT, Franz von. La idea del fin en el derecho penal. Santa Fé de Bogotá: Temis, 1998. 83p. (Monografías jurídicas;40).

[66] Entretanto, Liszt abandonou progressivamente o método jurídico em prol do método empírico, conforme anota José Rafael Carpentieri: "Num primeiro momento, que vai do início de sua obra até o Programa de Marburgo, dedica-se aos estudos do direito penal como fenômeno jurídico. Em segunda fase, propõe o seu dualismo metodológico, opondo a criminologia e o método do positivismo jurídico, ressaltando a primazia desse último. Posteriormente, por ocasião de um congresso promovido por uma associação internacional de criminologia, passa a considerar o estudo jurídico como 'arte', segundo o argumento de que o direito não se manifesta no mundo empírico sensorial e, assim, não pode ser conhecido de maneira científica, conforme o conceito restrito do positivismo. Somente a sociologia criminal e a política criminal seriam verdadeiras ciências. Na última fase, atribui à dogmática jurídico-penal uma tarefa exclusivamente pedagógica, cujo papel é formar burocraticamente os 'operadores do direito', enquanto o trabalho autenticamente científico esgota-se na explicação causal-empírica do delito e da pena, função respectivamente da criminologia e da penologia. (CARPENTIERI, 2012, p. 110-111).

[67] Que Liszt deixou em segundo plano, substituindo a ideia de livre arbítrio pela noção de normalidade que deveria conduzir o indivíduo, como afirma BITENCOURT (2008, p. 60).

> sociedade. (RAMIREZ, 1984, p. 127-128, tradução nossa).[68]

De acordo com Bustos Ramirez (1984, p. 124) a fase racionalista de justificação do poder punitivo se encerra com o racionalismo positivo de Karl Ludwig Lorenz Binding, o qual tentou separar o estudo do direito positivo de qualquer consideração metajurídica,[69] descartando-se considerações sociais ou valorativas alheias ao direito positivado, aspecto que será marcante no positivismo kelseneano:

> Ao contrário dos positivistas italianos, que elegeram os fatos naturais como objeto de estudo, o positivismo de Binding aborda as leis positivas como objeto de estudo, convertendo-se ao final em normativismo formalista, ou seja, no estudo das normas e das relações lógicas existentes entre elas, permanecendo alheio a qualquer dado da realidade.
> Outro fundamento metodológico, também compartilhado por Kelsen, é o da neutralidade axiológica. O jurista, para Binding, deve manter-se neutro perante seu objeto de conhecimento. Contudo, o direito positivo tem conteúdo político; portanto, manter-se politicamente indiferente é adotar uma postura conservadora. (...) Daí a atitude de vincular o juiz a conceitos lógico-formais no momento de aplicar a lei. (CARPENTIERI, 2012, p. 105).

Crítico do positivismo criminológico de Listz, Binding acredita que a norma jurídica é o único dado real para o jurista e o individuo é um mero destinatário dela. A política criminal é estritamente estatal e o Estado é suficiente em si mesmo. Por essa razão, concebe a pena como um direito e ao mesmo tempo dever do Estado, e deve ser aplicada com base no fato praticado. Para Binding, o delito consistia na lesão a um direito subjetivo do Estado, uma vez que o poder punitivo decorre do direito de obediência estatal, que, por meio da pena visa restabelecer a ordem

---

[68] Necesariamente entonces en relación al poder sancionatorio del Estado, tenía que propiciar la doble vía, por una parte la pena, en que si bien ésta tiene un aspecto retributivo, aparece también un momento preventivo general y sobre todo especial, es decir, se ha de tener en cuenta la defensa de los bienes jurídicos y la personalidad del delincuente; pero por otra parte han de estar las medidas de seguridad, como medio de la readaptación del sujeto a la sociedad, y cuando ello no es posible, como en todos los positivistas, ir a una medida de "inocuización", es decir, hacerlo totalmente inofensivo, lo cual implicaría generalmente su separación completa de la sociedad.

[69] Bustos Jamires destaca a importancia de Binding para a dogmática penal: "Con ello se consuma la configuración de la escuela clásica del derecho penal y se da la base de sustentación a todo el pensamiento dogmático penal hasta nuestros días. Binding es el último liberal en el sentido de tratar de plasmar con toda precisión las garantías del ciudadano frente al Estado. De ahí su teoría de las normas, su concepción del bien jurídico y su estricto retribucionismo, con el objeto de no convertir al individuo en un medio para los fines del Estado. Con el se completa el labor racionalista iniciada por Feuerbach al interior del Estado de derecho". (RAMIREZ, 1984, p. 124). Tradução nossa: "Com isso se consolida a configuração da escola clássica do direito penal e se dá a base de sustentação de todo o pensamento dogmático penal até os nossos dias. Binding é o último liberal, no sentido de tentar fixar com toda precisão as garantias do cidadão frente ao Estado. Daí sua teoria das normas, sua concepção de bem jurídico e seu retribucionismo estrito, com o objetivo de não converter o individuo em meio para os fins do Estado. Com ele se completa o esforço racionalista iniciado por Feuerbach no interior do Estado de Direito."

jurídica violada. O Estado racional de Binding tem, nesta perspectiva, uma herança idealista e não se preocupava com a legitimidade do poder punitivo.[70]

Esse aspecto absoluto, todavia, é contraditório com a própria tentativa do autor, ao formular sua concepção de bem jurídico limitado ao direito positivado, de não sucumbir à objeção kantiana, por meio da qual o homem não pode ser utilizado para fins que não são seus. Se o Estado é suficiente em si mesmo, enquanto ideia, as regras editadas por ele passa a ter também um caráter absoluto. (RAMIREZ, 1984, p. 124).

Um dos representantes da escola positivista[71] do Direito Penal é o italiano Enrico Ferri, quem difundiu as ideias formuladas por Cesare Lombroso[72]. Seu positivismo sociológico[73] parte do pressuposto de que o direito se manifesta por meio dos fatos sociais[74], alterando o foco do Direito Penal, antes centrado no delito, e insere o delinquente – um ser anormal – no centro da discussão. Para Ferri, citado por Bitencourt (2008, p. 61), o "juiz julga o réu, não o crime". Consequentemente, eliminar a periculosidade social do delinquente passa a ser o fundamento do Direito Penal, que deve atuar sobre o delinquente como forma de defesa social, resgatando a tese de intimidação geral de Romagnosi.

Essa vertente positivista baseada na periculosidade do delinquente[75] difundiu-se, sobretudo no continente europeu, tendo sido a base dos estados de polícia antimodernos[76], com destaque para o penalismo nazista da Alemanha, o penalismo fascista da Itália, o controle social punitivo da União Soviética, além da ideologia de segurança nacional e a onda de emergencialismo penal que floresceu

---

[70] Apesar disso, acreditava que a pena deveria ser proporcional à culpabilidade.

[71] De acordo com Juan Bustos Ramirez (1984, p. 126), o fundador da escola positivista é Cesare Lombroso, "el primero en cambiar al acento del delito como ente jurídico al delincuente como hecho observable", e junto com ele Rafael Garófalo "que pretende un estúdio del delito no como ente jurídico sino como fenómeno natural o social".

[72] "Para Lombroso, o delinquente era um ser atávico, um europeu que não havia completado seu desenvolvimento embriofetal (na época dizia-se que a ontogenia sintetizava a filogenia) e, portanto, consistia numa detenção do processo embriofetal que resultava em um ser semelhante ao selvagem colonizado: não tinha sensibilidade à dor, era infantil, perverso etc. O estado de guerra hobbesiano se tornara científico e era o dos colonizados e dos delinquentes. Chamou-se aquele delinquente europeu caracterizado por atávico ou selvagem de delinquente nato, de acordo com a sugestão de Ferri(...)" (ZAFARRONI; BATISTA; ALAGIA; SLOKAR, 2003, p. 573).

[73] Ferri entende que o direito penal está compreendido na sociologia criminal.

[74] "O delito deixa de ser um ente jurídico, como no direito penal liberal, e passa a ser visto como um ente real, obediente às leis de causalidade, como tudo no mundo natural. Ao jurista, transformado em cientista criminal, cabe aplicar o método indutivo-experimental nos fatos delituosos, a fim de identificar a sua causa e, assim, colaborar com a defesa da sociedade." (CARPENTIERI, 2012, p. 100).

[75] Que Zaffaroni, Batista, Alagia e Slokar (2003, p. 587 e ss.) denominam de positivismo perigosista.

[76] Para utilizar a expressão de Zaffaroni, Batista, Alagia e Slokar.

em vários estados de polícia nos países periféricos.[77]

2.4 Justificação neokantista

O discurso do positivismo perigosista entrou em crise no início do século XX, pois as experiências policialescas, legitimadas pelo modelo naturalista e mecanicista, colocavam em risco os avanços da modernidade, sobretudo o Estado de Direito. Isso permitiu um reflorescimento das ideias de Kant[78], que serviu de amparo aos neokantistas na tentativa de resgatar a legitimidade do poder punitivo.

Surge então a Escola de Marburgo[79] e a Escola de Baden[80], que resgatam o idealismo kantiano, tendo esta última exercido forte influência entre os penalistas, pois permitiu tratar o delito naturalmente (positivismo), por meio da criminologia, e valorativa ou normativamente (idealismo), por meio do Direito Penal. (ZAFARRONI; BATISTA; ALAGIA; SLOKAR, 2003, p. 617).

A premissa do neokantismo não é muito diferente do positivismo, pois está sustentada na completa separação entre conhecimentos puros (*a priori*) e conhecimentos empíricos (*a posteriori*), que, no âmbito da ciência jurídica leva separação entre "ser" e "dever ser" do Direito:

---

[77] Para uma compreensão mais detalhada deste estado policialesco, recomenda-se a leitura da obra de Zaffaroni, Batista, Alagia e Slokar (2003, p. 601 e ss.). Os autores destacam que: "Amparados por essa ideologia surgiram estados de emergência, estatutos de segurança, organismos e agências políticas de facto em substituição aos *de jure* e de representação popular, tribunais especiais, penas impostas pela administração, conselhos e grupos de extermínio. O poder punitivo foi exercido por meio de três sistemas penais: a) formal; b) administrativo, mediante prisões determinadas pelo executivo; c) o subterrâneo, mediante homicídios, sequestros, torturas, campos de concentração e desaparecimento de pessoas à margem de toda legalidade." (ZAFARRONI; BATISTA; ALAGIA; SLOKAR, 2003, p. 609).

[78] "O neokantismo, porém, escolhe outro caminho. Suas diversas orientações adotam o ponto de vista de Kant, para quem as coisas 'em si' – isto é, a essência – não podem ser apreendidas pela razão humana, que é limitada pelas categorias de espaço e de tempo. Os fenômenos da realidade apresentam-se, portanto, como matéria amorfa condicionada pelo espaço e pelo tempo. O conhecimento científico surge da aplicação das categorias de entendimento a priori a essa matéria amorfa e pode ser considerado como um processo criativo, uma vez que o método determina o objeto." (CARPENTIERI, 2012, p. 123). Ver também: MIR, Santiago. Introducción a las bases del derecho penal: concepto y método. Barcelona: Bosch, 1976. 357 p..

[79] Onde se incluem Hans Kelsen, Rudolf Stammler, Graf, Dohna, Hermann Cohen, Notarp. "A Escola de Maburgo, representada por Stammler, pressupõe a existência de categorias *a priori* próprias da ciência do direito. Constituiriam formas puras de pensamento jurídico, pelas quais seria possível conhecer o sentido jurídico específico da matéria. Portanto, a diferença entre as ciências naturais e as ciências espirituais existe porque cada uma aplica diferentes categorias de conhecimento a uma mesma matéria desprovida de forma. As primeiras analisam os fenômenos como relações de causa e efeito e as segundas, como relações de meio e fim." (CARPENTIERI, 2012, p. 123).

[80] Também denominada de sul-ocidental da Alemanha. São representantes desta escola Radbruch, M.E.Mayer, Erick Wolf, Sauer.

> Contudo, ao contrário dos positivistas – que atribuíam prioridade ao *ser* do Direito -, os neokantistas propõem um conceito de ciência jurídica que supervalorize o *dever ser.* Assim, com a introdução de considerações axiológicas e materiais, o neokantismo substitui o método puramente jurídico-formal do positivismo, passando a ter, como objetivo, a compreensão do conteúdo dos fenômenos e categorias jurídicas, muito além de sua simples definição formal ou explicação causal. (BITENCOURT, 2008, p. 68-69)

Com estes fundamentos, Carpentieri (2012, p. 125) ressalta que se adotou um relativismo axiológico, separando o "saber penal", que seria valorativo, da realidade: se a norma jurídica é formada pela adesão do valor ao fato da realidade, o jurista somente pode reconhecê-lo, jamais questioná-lo.

Seguindo essa linha de pensamento, Max Erns Mayer se aproxima do positivismo de Von Liszt, e afasta a teoria das normas e o estado racional idealista de Binding, que não se ocupou com a legitimidade do poder punitivo. Mayer propõe uma teoria de normas da cultura, compreendendo o direito como uma realidade cultural, referida a valores. O autor acreditava que a cultura é o valor tornado realidade e a realidade convertida em valor, de forma que o delito seria entendido como contradição com a norma de cultura acolhida pelo Estado através das leis (ZAFARRONI; BATISTA; ALAGIA; SLOKAR, p. 617), e com isso, pretendia atribuir à antijuridicidade um aspecto material.

O representante mais relevante do neokantismo no Direito Penal é Edmund Mezger, que foi o responsável por introduzir considerações valorativas no Sistema Liszt-Beling[81], unindo tipicidade e juridicidade, e passa a compreender a culpabilidade como um processo psicológico valorado.

As transformações produzidas pelo neokantismo na dogmática penal foram notáveis, conforme destaca Bitencourt (2008, p. 71), tendo substituído a coerência formal do positivismo, que concebia a ordem jurídica circunscrita em si mesmo, por um conceito de delito voltado para os fins pretendidos pelo Direito Penal e pelas perspectivas valorativas que o embasam. Essa reorganização teleológica do delito é sintetizada por Juarez Cirino dos Santos na seguinte passagem:

---

[81] "O modelo clássico do fato punível, conhecido como modelo de LISZT/BELING, originário da filosofia naturalista do século XIX, parece claro e simples: a ação é um movimento corporal causador de um resultado no mundo exterior; a tipicidade é a descrição objetiva do acontecimento; a antijuridicidade é a valoração de um acontecimento contrário às proibições e permissões do ordenamento jurídico; a culpabilidade é um conceito psicológico, sob as formas de dolo e imprudência, que concentra todos os elementos subjetivos do fato punível. (SANTOS, 2002, p. 5).

> A ação deixa de ser naturalista para assumir significado valorativo, redefinida como comportamento humano voluntário; a tipicidade perde a natureza descritiva e livre-de-valor para admitir elementos normativos (documento, motivo torpe etc) e subjetivos (a intenção de apropriação, no furto, por exemplo); a antijuridicidade troca o significado formal de integração da norma jurídica pelo significado material de danosidade social, admitindo graduação do injusto conforme a gravidade do interesse lesionado; a culpabilidade psicológica assume, também, significado normativo, com a reprovação do autor pela formação da vontade contrária ao dever: se o comportamento proibido pode ser reprovado, então pode ser atribuído à culpabilidade do autor. (SANTOS, 2002, p. 5-6)

Apesar do esforço inicial para resgatar a legitimidade do poder punitivo, o movimento neokantista possibilitou a seleção arbitrária da realidade, por meio da prevenção geral, da especial ou de ambas:

> Desde que as disposições legais fossem tomadas como dados da realidade e incorporadas ao discurso em tal condição. Nada impedia que os neokantianos criassem novos conceitos, quando necessários para explicitar a lei, nem tampouco construíssem conceitos jurídicos como falseta de qualquer dado da realidade, com o que podiam mudar o mundo segundo as necessidades legitimadoras. (...) quando a legitimação de Liszt tornou-se insustentável e o estado racional idealista de Binding foi substituído pela irracionalidade brutal do exercício real do poder, surgiu um novo positivismo, diferente do de Binding, porquanto no neokantismo, quando o estado não é racional, acomodam-se conceitos para que ele assim pareça. (ZAFARRONI; BATISTA; ALAGIA; SLOKAR, 2003, p. 618).

E assim o idealismo neokantista, da mesma forma que o positivismo perigosista, embora partindo de premissas diferentes, acabou servido de discurso legitimador para modelos autoritários. Muda-se o método, mas o primado da técnica sobre o homem continua, uma vez que o normativismo kelseneano, que se consolidava na época, não permitia contrariar a lei se formalmente válida e coerente com a ordem jurídica.

2.5 Renascimento das justificações jusnaturalistas

As propostas de superação do formalismo neokantista levou ao renascimento de tendências jusnaturalistas no continente europeu, com fortes críticas à dogmática penal, que havia se apegado a conjuntos de “verdades” superiores que não podiam ser questionadas porque “eram científicas”, conforme destaca Bustos Ramirez (1984, p. 131-132), embora tenham provocado uma série de contradições dentro do sistema penal. Dessas críticas surge a Escola de Kiel, cujos expoentes são Friedrich Schaffstein e Georg Dahm. Schaffstein insurge contra o conceito de bem jurídico,

pois acreditava que era um conceito individualista, liberal e também porque não atendia a sua concepção de delito, que estava centrada na ideia de lesão a um dever. Georg Dahm segue a mesma linha de pensamento e concebe o delito como uma traição do dever de fidelidade ao Estado.

A Escola de Kiel, na visão de Ramirez, se caracteriza fundamentalmente pelo intuicionismo, irracionalismo e ideologismo. O Direito Penal dos fatos é substituído pelo Direito Penal do autor, pois o que interessa é catalogar os traidores. A culpabilidade, por sua vez, perde seu caráter garantidor e valorativo, já que o delinquente será responsabilizado pela sua personalidade, pela sua má consciência.

O resgate da tendência jusnaturalista no Direito Penal, como forma de impor limites ao poder punitivo, teve grande contribuição de Hans Welzel, com sua teoria das estruturas lógico-objetivas:

> Trata-se do reconhecimento das estruturas lógico-objetivas, a valoração aparece vinculada a uma determinada estrutura do ser, que a antecede. No entanto, isso só implica a vinculação entre valoração e realidade ôntica, de modo que sua transgressão não significa que as regras do legislador não sejam válidas (não é um problema de bom ou mau, de justo ou injusto), mas simplesmente que tais regras sejam contraditórias, que não alcancem seus objetivos. Apenas a ação tem uma estrutura final como estrutura lógico-objetiva, por isso que o legislador pode proibir ou determinar ações, mas não processos causais, pode proibir ou mandar determinados fins ou sentido, mas não seus efeitos. (RAMIREZ, 1984, p. 132, tradução nossa).[82]

Como forma de evitar que os excessos do Estado Nazista se repetissem, Welzel propõe uma limitação ontológica do poder punitivo e buscou, no direito natural, impor limites à criminalização de comportamentos. De acordo com sua teoria finalista, o direito, quando desvalora uma ação, não a cria, pois ela é anterior e existe independentemente da desvaloração. A estrutura do ser que se desvalora não pode ser ignorada, mas sim respeitada pelo legislador, senão a lei fica imperfeita.

Enquanto no neokantismo o caráter valorativo de um fato está naquilo que é atribuído pelos homens, para Welzel, o significado de um fato procede de sua forma de ser. A ação humana, então, é um acontecer final e não puramente causal, pois o homem pode prever, dentro de certos limites, as consequências possíveis de sua conduta. (BITENCOURT, 2008, p. 74). Com base nesse modelo, destaca Santos

[82] Se trata del reconocimiento de las estructuras lógico-objetivas, la valoración aparece vinculada a una determinada estructura do ser, que le es predada. Ahora bien, ello sólo implica vinculación entre valoración y realidad óntica, luego su transgresión no significa que las reglas del legislador no sean válidas (no es un problema de bueno o malo, de justo o injusto), sino simplemente que dichas reglas serán contradictorias, que no lograrán sus objetivos. Justamente la acción tiene una estructura final como estructura lógico-objetiva, por eso que el legislador puede prohibir o mandar acciones, pero no procesos causales, puede prohibir o mandar determinados fines o sentidos, pero no efectos.

(2002, p. 6) que “a ação é o conceito central do fato punível, a psicologia demonstra a estrutura final da ação humana e a lei penal não pode desconhecer estruturas ontológicas independentes do direito.”

A respeito desta concepção, Paulo Queiroz (2001, p. 40) ressalta que o importante é assegurar a vigência dos valores éticos, ou seja, “ao criminalizar e punir o homicídio, o furto ou a bigamia pretende-se, antes de prevenir lesões à vida, ao patrimônio, à instituição do casamento, fortalecer o sentimento de respeito à vida, ao patrimônio alheio e exaltar a importância da fidelidade matrimonial.” Assim, o Welzel desloca os elementos subjetivos que integravam a culpabilidade para o centro do injusto, distanciando-se da concepção neokantiana puramente normativa.

Ao transferir a discussão do Direito Penal para o sentido ou a finalidade da ação, o finalismo é visto como uma proposta de contenção do poder punitivo, uma vez que o legislador, na opinião de Carpentieri (2012, p. 133), não pode “desconsiderar a estrutura final da ação e criminalizar processos causais cegos, nem desconsiderar outra estrutura lógico-objetiva da realidade diretamente ligada à primeira: a capacidade de autodeterminação do agente conforme o sentido”.

2.6 Justificação funcionalista

Na segunda metade do século XX, com as novas Constituições e a gradual transformação do Estado de direito em um Estado social e democrático[83], houve, de acordo com Ramirez (1984, p. 133) um ressurgimento da política criminal a partir da crítica aos sistemas de Direito Penal fechado, dogmático, acrítico, formalista e alheio a mudanças, muito embora produzisse resultados desproporcionais, injustos e irracionais. Surgem as tendências funcionalistas de Direito Penal, influenciadas pelas concepções orgânicas da sociedade, na forma de funcionalismos sistêmicos, teorizados na Sociologia por Émile Durkheim, no final do Século XIX, e resgatadas pelo sociólogo americano Robert King Merton, em meados do Século XX, e mais tarde desenvolvidas por Niklas Luhmann.

A teoria estrutural-funcionalista da anomia e da criminalidade foi introduzida por Émile Durkheim e desenvolvida por Robert Merton. Para Durkheim (1999), o crime não é patológico. Ao contrário, existe uma taxa de criminalidade em qualquer

[83] Sobre a evolução das formas de Estado, remetemos o leitor para o Capítulo 4.

sociedade, uma vez que o crime é um fenômeno normal e é praticado por qualquer tipo de pessoa, independente da camada social ou da sociedade a que pertence:

> O crime não se observa só na maior parte das sociedades desta ou daquela espécie, mas em todas as sociedades de todos os tipos. Não há nenhuma em que não haja criminalidade. Muda de forma, os atos assim qualificados não são os mesmos em todo o lado; mas sempre e em toda parte existiram homens que se conduziam de modo a incorrer na repressão penal. Se, pelo menos, a taxa de criminalidade, ou seja, o quociente entre o número anual de crimes e o da população, tendesse a baixar, à medida que as sociedades passam dos tipos inferiores para os superiores, poder-se-ia crer que, apesar de permanecer um fenômeno normal, o crime tende, no entanto, a perder este caráter. Mas não temos nenhum motivo para acreditar na realidade desta regressão. Muitos fatos parecem antes demonstrar a existência de um movimento no sentido inverso. A estatística fornece-nos desde o princípio do século o meio de seguir o avanço da criminalidade; ora, ela aumentou em toda parte. (DURKHEIM, 1999a, p. 82-83).

O sociólogo acredita que o crime é até mesmo necessário, pois está ligado às "condições fundamentais de qualquer vida social, mas, precisamente, por isso, é útil; porque estas condições de que é solidário são elas mesmas indispensáveis à evolução normal da moral e do direito." (1999a, p. 86). O que não é normal, para Durkheim, é o aumento ou diminuição excessiva dessa taxa de normalidade de crime. Isso acontece quando, por exemplo, o crime atinge uma taxa exagerada.[84]

A pena constitui uma reação social necessária, e tem a função de atualizar os sentimentos coletivos atingidos e reforçar a vigência destes sentimentos. Se os desvios ultrapassarem os limites aceitáveis, chegando à situação de anomia[85], é necessário encontrar meios para que os órgãos do sistema social concorram harmoniosamente e voltem à situação de normalidade. Dessa forma, o Estado não deve "empurrar violentamente as sociedades para um ideal que se lhe afigura sedutor, antes o seu papel é o do médico: prevenir a eclosão de doenças com uma boa higiene e, quando se declaram, procurar curar." (1999a, p. 90).

Na mesma linha de pensamento de Durkheim, Robert Merton também considera o crime como um produto da vida social, e não uma revolta individual do

---

[84] "O que é normal é simplesmente que exista uma criminalidade, conquanto que atinja e não ultrapasse, para cada tipo social, um certo nível que talvez não seja impossível fixar um acordo com as regras precedentes."(...). Mas o autor adverte que "o fato de o crime ser um fenômeno de sociologia normal não se deduz que o criminoso seja um individuo normalmente constituído do ponto de vista biológico e psicológico. As duas questões são independentes uma da outra." (DURKHEIM, 1999a, p. 83).

[85] "um estado de desorganização, no qual todo o sistema de regras de conduta perde valor, enquanto um novo sistema ainda não se afirmou." (BARATA, 2002, p. 59-60).

indivíduo contra o Estado,[86]ou decorrente de uma questão patológica[87]. O crime decorre das relações existentes entre a estrutura cultural e a estrutura social e da forma como os indivíduos reagem à tensão existente entre as duas, gerando as situações de conflito.[88] A concepção de anomia em Merton vai um pouco além da anomia durkheimiana, pois entende que a anomia não traduz apenas o desmoronamento ou crise de valores ou normas em razão de determinadas circunstâncias sociais (FERRO, 2004, p. 98), mas, sobretudo a "expressão do vazio que se produz quando os meios socioestruturais existentes não servem para satisfazer as expectativas culturais de uma sociedade." (SUXBERGER, 2006, p. 83).

Niklas Luhmann é o grande responsável pela estruturação e disseminação do funcionalismo sistêmico nas últimas décadas. Para o sociólogo, o direito é um fenômeno social e, por isso:

> Volta-se ao estudo do direito como ação social, identificando as relações funcionais de sentido, não apenas como o legalmente permitido, mas também como as ações legalmente proibidas. Para ele, pouco importa o conceito de legalidade como resultante do conceito de lei escrita, na contramão da visão juspositivista. Ocupa-se ele efetivamente da prática da legalidade (ou ilegalidade) como ação social, o que se poderia denominar – aliás, como ele próprio o faz – positividade sociológica. (SUXBERGER, 2006, p. 87).

Na teoria de Luhmann, o sistema social global é composto por subsistemas humanos cada vez mais diferenciados e ao mesmo tempo dependentes. O progresso aumentaria a incompatibilidade e a dependência entre os seres humanos, o que exigira uma permanente reelaboração do sistema para manter o equilíbrio. (ZAFARRONI; BATISTA; ALAGIA; SLOKAR, 2003, p. 624) O sistema vai selecionando seus próprios limites e harmonizando as expectativas mediante uma simplificação daquelas selecionadas, por meio de normas generalizantes e distribuições de papéis.[89]

---

[86] Como pressupõem os contratualistas.
[87] Como pressupõem as explicações biológicas do crime, com destaque para Lombroso.
[88] Para mais detalhes, recomenda-se a leitura das obras: FERRO, Ana Luiza Almeida. Robert Merton e o funcionalismo. Belo Horizonte: Mandamentos Editora: 2004, p. 35 e ss; SUXBERGER, Antonio Henrique Graciano. Legitimidade da intervenção penal. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 82
[89] "Definido nestes termos, o direito é concebido funcional e seletivamente – ou seja não através da constância de uma determinada qualidade original do 'dever ser', nem através de determinado mecanismo fático, por exemplo a 'sanção estatal'. Esses elementos convencionais da definição do direito não são, com isso, excluídos ou tornados irrelevantes mas são referidos como características que determinam a natureza do direito. O direito não é primariamente coativo, mas sim um alívio para as expectativas. O alívio consiste na disponibilidade de caminhar congruentemente generalizados para as expectativas, significando uma eficiente indiferença inofensiva contra outras possibilidades,

Sobre esse organicismo, ponderam Zaffaroni, Batista, Alagia e Slokar:

> toda a sua teoria se sustenta na necessidade de controle que se legitima por si mesma e age de acordo com um contínuo fortalecimento de papéis. Surge aqui a clara manifestação de organicismo extremo: as consciências – ou seja, as seleções individuais – devem subordinar-se aos papéis que as tornam funcionais para o sistema, assim como o equilibram. A riqueza da consciência se reduz à simplificada incorporação ao sistema na forma de papéis mais ou menos generalizados e sempre normatizados funcionalmente. Para isso, Luhmann nega tanto as relações de causalidade quanto as de finalidade: os sistemas se explicam apenas pela funcionalidade. Os seres humanos atuariam de uma maneira funcional à medida que se adaptassem a papéis cuja função é equilibrar o sistema, o qual, por sua vez, normatiza estes últimos, a fim de obter a manutenção de seu equilíbrio e, assim, continuaríamos dentro desse círculo. (ZAFARRONI; BATISTA; ALAGIA; SLOKAR, 2003, p.625).

Nesse sistema global, o sistema jurídico é o subsistema que tem a função reguladora do sistema, exercendo influências de controle e comportamento. Suxberger (SUXBERGER, 2006, p. 89) destaca que, para Luhmann, o Direito "não se determina por si próprio ou a partir de normas ou princípios superiores, mas por sua referência à sociedade." O equilíbrio do sistema deve ser perseguido e, nesse contexto, os valores, ou qualquer outro aspecto legitimante, assumem um caráter instrumental, pois deles o sistema "poderá valer-se ou desfazer-se, desde que isso seja funcional para o sistema (eficácia operacional), aceitando esta condição mediante aos chamados equivalentes funcionais." (ZAFARRONI; BATISTA; ALAGIA; SLOKAR, 2003, p. 625).

A legitimação do direito não está no conteúdo de suas normas, mas sim nos procedimentos que fundamentam algum de seus possíveis conteúdos (SUXBERGER, 2006, p. 91), uma vez que sua função, para Luhmann (1983, p.116), "reside em sua eficácia seletiva, na seleção de expectativas comportamentais que possam ser generalizada.". Nessa perspectiva, a justificação do poder punitivo está na necessidade do sistema e na sua eficácia operacional e o direito é concebido como uma normatização generalizante que deve ser aceita mecanicamente,

---

que reduz consideravelmente o risco da expectativa contrafática. A coação relevante para o direito em termos constitutivos reside na obrigatoriedade de selecionar expectativas, a qual, por seu lado, em poucos mas importantes casos pode motivar a imposição de determinados comportamentos. A necessidade de segurança que molda o direito se refere inicialmente à segurança das expectativas próprias, principalmente enquanto expectativas sobre expectativas, referindo-se apenas secundariamente à segurança do preenchimento dessas expectativas através do comportamento esperado. Apenas após assegurar-se a congruência das expectativas através do direito do sistema social é que podem se desenvolver formas mais elevadas da generalização específica a cada dimensão, assim como congruência ao plano reflexivo das expectativas sobre expectativas. Nesse sentido o direito é uma das bases imprescindíveis da evolução social." (LUHMANN, 1983, p. 115).

independente da sua justificação. É legitimado porque é aceito, sem necessidade de se perguntar “por que” nem “para que”.

No Direito Penal, surgem algumas vertentes funcionalistas, com destaque para o funcionalismo teleológico de Claus Roxin[90] e o funcionalismo sistêmico de Günther Jakobs.

Visando a aproximação do Direito Penal com a realidade, Claus Roxin se afasta das exigências ontológicas do finalismo e faz uma releitura de toda a dogmática penal[91] sob os pontos de vistas valorativos de política criminal[92], que fossem capazes de encontrar a “decisão adequada do caso concreto” (2002, p. 7) sem, contudo, descuidar “dos parâmetros do legislador.” (2002, p. 66), como se percebe nas palavras do autor:

> De todo o exposto, fica claro que o caminho correto só pode ser deixar as decisões valorativas político-criminais introduzirem-se no sistema do direito penal, de tal forma que a fundamentação legal, a clareza e previsibilidade, as interações harmônicas e as consequências detalhadas deste sistema não fiquem a dever nada à versão formal-positivista de proveniência lisztiana. Submissão ao direito e adequação a fins político-criminais (kriminalpolitische ZweckmäBigkeit) não podem contradizer-se, mas devem ser unidas numa síntese, da mesma forma que Estado de Direito e Estado Social não são opostos inconciliáveis, mas compõem uma unidade dialética: uma ordem jurídica sem justiça social não é um Estado de Direito material, e tampouco pode utilizar-se a denominação Estado Social um Estado planejador e providencialista que não acolha as garantias de liberdade do Estado de Direito. (ROXIN, 2002, p. 20).

No plano legislativo, os princípios de política criminal vinculam o legislador na atividade de criminalização, que deve ser sempre subsidiária e proporcional, ou seja, avaliando se a finalidade pretendida pela imposição da pena não pode ser obtida por outros meios menos gravosos, mas sim como última opção, e se o dano causado

---

[90] Em posição diferente, Lucio Antonio Chamon Junior (2004. 103 p) entende que a noção de sistema desenvolvida por Roxin não tem nenhuma relação com a teoria dos sistemas de Luhmann. “Quando analisa ‘sistema do Direito Penal’ está é pretendendo – sob a batuta, e sob a interpretação de Kant – reunir sob o manto de uma determinada idéia, sob determinados princípios, os diversos conhecimentos sob a luz desses princípios, permitindo, assim, que a teoria do delito seja, em suas palavras, ‘um todo ordenado”. Então parte Roxin a uma interpretação do Direito Penal sob a idéia de sua finalidade e de seus princípios político-criminais.” (p.46) Em outra passagem, porém, o autor afirma que o funcionalismo, a exemplo de Roxin, está “mais preocupado com a operacionalização do Direito a partir do conjunto de normas oferecidas”. (p. 16).

[91] “A análise de Roxin considera que a dogmática penal foi progressivamente se distanciando dos dados empíricos, que seriam objetos de outras ciências e da própria política criminal, postura que levou também ao afastamento da sua finalidade prática à medida que o saber enclausurou-se no estudo das leis penais dentro de um sistema lógico-formal.” (CARPENTIERI, 2012, p. 162).

[92] Para Jorge Figueiredo Dias, a política criminal é uma ciência transpositiva, transdogmática e trans-sistemática, cuja função consiste em servir de “padrão crítico tanto do direito constituído, como do direito a constituir, dos seus limites de legitimação.” (DIAS, 1999, p. 42).

pela imposição da pena não será maior que aquele que se pretende evitar. O problema da legitimação se transfere para a "determinação do valor relativo dos bens jurídicos em jogo no cenário social." (SUXBERGER, 2006, p. 17). A dogmática passa a ser orientada por decisões político-criminais[93], eleitas pelo legislador dentro das outras opções possíveis.

No funcionalismo teleológico de Roxin, o critério básico para a análise da tipicidade é a determinação legal, enquanto para a antijuridicidade o critério é a pacificação social dos conflitos e, para a culpabilidade, devem-se levar em consideração os fins da pena. A verificação dos elementos do tipo depende então das circunstâncias do caso concreto[94] e dos princípios de política criminal, provenientes da Constituição, tais como a efetiva lesão ao bem jurídico protegido e a necessidade da imposição da pena em relação a outros meios de controle social.

Por outro lado, de forma bastante ampliativa da reação penal, a pena se legitima em três aspectos: necessidade de retribuição, prevenção geral e especial. Na teoria unificadora de Roxin, a pena se baseia "não apenas na compensação da culpa do delinquente, mas também no sentido geral de fazer prevalecer a ordem jurídica e também determinados fins político-criminais, com o fim de prevenir crimes futuros." (SUXBERGER, 2006, p. 123).

Distanciando da concepção de Roxin, a visão funcionalista-sistêmica de Günther Jakobs assinala que o sistema jurídico-penal deve buscar sua missão social, e não se ocupar de dados prévios, naturais ou de qualquer ordem alheios à sociedade. (SUXBERGER, 2006, p. 96). Influenciado pela concepção sistêmica de Luhmann, Jackobs afirma que a missão do Direito Penal é assegurar a validade fática ou a vigência das normas jurídicas, no sentido de garantir expectativas indispensáveis ao funcionamento do sistema social.[95] Nessa perspectiva, a pena

---

[93] "Como a atribuição às penas e medidas de segurança de uma função de proteção de bens jurídicos mediante a prevenção de delitos" (BETENCOURT, 2008, p. 77).

[94] Por meio dos métodos dedutivos e indutivos.

[95] "El Derecho penal se legitima formalmente mediante la probación conforme a la Constitución de las leyes penales. La legitimación material reside en que las leyes penales son necesarias para el mantenimiento de la forma de la sociedad y del Estado. No existe ningún contenido genuino de las normas penales, sino que los contenidos posibles se rigen por el respectivo contexto de la regulación. Al contexto de la regulación pertenecen las realidades de la vida social así como las normas – especialmente las jurídico-constitucionales.
La contribución que el Derecho penal presta al mantenimiento de la configuración social y estatal reside en garantizar las normas. La garantía consiste en que las expectativas imprescindibles para el funcionamiento de la vida social, en la forma dada y en la exigida legalmente, no se den por perdidas en caso de que resulten defraudadas. Por eso – aun contradiciendo el lenguaje usual – se debe definir como el bien a proteger la firmeza de las expectativas normativas esenciales frente a la

não tem a pretensão de reparação ou proteção de bens jurídicos, sendo compreendida como mera reação ao rompimento da norma com vista ao restabelecimento da fidelidade ao direito.

Ao abordar as posições de Jakobs, Suxberger destaca:

> Dados ontológicos, como causalidade e finalidade, são substituídos pelo conceito normativo de competência. A vida em sociedade torna cada pessoa portadora de um determinado papel que comporta, assim, um feixe de expectativas. Cada qual, e não só o autor de crimes omissivos impróprios, como na doutrina tradicional, é garante dessas expectativas.
> Portanto, para Jackobs, o direito penal não tem de partir do bem jurídico lesado ou posto em perigo, senão do descumprimento da norma que regula as relações sociais, de modo que à dogmática caberá caracterizar apenas quem não é fiel ao Direito, e este será o autor do delito. (SUXBERGER, 2006, p. 99).

Por esse método funcionalista, a proteção do bem jurídico não é relevante, já que o recurso à sanção penal seria inevitável quando definido quem é o transgressor da norma. Isto ocorre porque o Direito Penal (e pena), enquanto subsistema, tem a função de manter e reafirmar a identidade social, por meio do fortalecimento da autoridade e da vigência da norma, estabilizando as expectativas objetivas e válidas, como vislumbrava Luhmann, em uma abordagem tecnocrática do modo do funcionamento do sistema muito próximo de um Direito Penal autoritário, como ressaltou Leonardo Isaac Yarochewski, com base na lição de Zaffaroni:

> Indubitavelmente, trata-se de resposta relegitimadora do exercício de poder do sistema penal por excelência, mas, às custas do desconhecimento do discurso jurídico-penal tradicional, opera um conceito de 'direito' privado de qualquer referência ética e antropológica (que mal pode ser chamado de direito), coloca em xeque, em larga perspectiva, praticamente todo o direito penal de garantias e retroage a um direito penal ultrapassado diante de um

---

decepción, firmeza frente a las decepciones que tiene el mismo ámbito que la vigencia de la norma puesta en práctica; este bien se denominará a partir de ahora bien jurídico-penal." (JAKOBS, 1995, p. 44-45). Tradução nossa: "O Direito penal é formalmente legitimado se estiver em conformidade com a Constituição e as leis penais. A legitimação material reside em que as leis penais são necessárias para a manutenção da forma da sociedade e do Estado. Não há nenhum conteúdo genuíno das leis penais, mas sim estes conteúdos possíveis são regidos pelo respectivo contexto de regulação. Ao contexto de regulação pertencem tais realidades de vida social e as normas – especialmente as jurídico-constitucionais.
A contribuição que o Direito penal presta à manutenção da configuração social e estatal consiste em garantir as normas. A garantia consiste em que as expectativas essenciais para o funcionamento da vida social, na forma dada e legalmente estabelecida, não sejam perdidas caso sejam burladas. Assim – mesmo contradizendo a linguagem usual – deve ser definido como bem a proteger a força das expectativas normativas essenciais frente à decepção, força diante das decepções, que têm o mesmo âmbito de vigência da norma colocada em prática; este bem se denominará, a partir de agora, bem jurídico-penal."

> paradigma fictício, característico do discurso jurídico-penal autoritário. (YAROCHEWSKY, 2004, p. 297).

Esse funcionalismo sistêmico, que privilegia a eficácia e a estabilidade do sistema social, é uma tendência dominante dos sistemas penais contemporâneos e tem operado em favor da expansão do Direito Penal, na acepção formulada por Sanchez (2011), por meio da introdução de novos tipos penais com referências a bens jurídicos vagos (SUXBERGER, 2006, p. 65), agravamento dos já existentes, criação de novos bens jurídicos-penais, ampliação dos espaços de riscos jurídico-penalmente relevantes, flexibilização das regras de imputação e relativização dos princípios político-criminais de garantias. (SÁNCHEZ, 2011, p. 28).

Essa hipertrofia penal[96] está presente também na repressão dos ilícitos fiscais, com notável empenho do Estado na persecução dos chamados "criminosos de colarinho branco[97]", os quais, individualmente ou sob o manto de uma pessoa jurídica, praticam sonegação fiscal, lesando toda a coletividade, o que tem motivado o aumento do rigor penal nesse tipo de criminalidade.

2.7 Justificação garantista

A teoria do Garantismo Penal é, sobretudo, uma proposta de contenção da intervenção estatal. Com forte influência iluminista,[98] combate qualquer forma de

---

[96] Luis Luisi (2003, p. 42) explica a origem do termo: "Reinhart Franck, em artigo aparecido em 1898, usa, pela primeira vez a expressão 'hipertrofia penal', salientando que o uso da pena tem sido abusivo, e por isso perdeu parte de seu crédito, e, portanto, de sua força intimidadora, já que o corpo social deixa de reagir do mesmo modo que o organismo humano não reage mais a um remédio administrado abusivamente."

[97] Apesar de haver estudos precedentes sobre a criminalidade praticada pelos chamados "homens de negócio", a noção de crime de colarinho branco foi introduzida por Edwin Sutherland, em discurso sobre "The White-collar criminal", proferido na Sociedade Americana de Sociologia, em 27 de dezembro de 1939 (posteriormente publicado na "American Sociological Review", Volume 5, nº 1, fevereiro de 1940, pp. 01-12). O artigo trata da criminalidade das classes altas e parte da constatação de que há uma concentração dos crimes nas classes socialmente desfavorecidas. A expressão tem origem no fato de que os operários usualmente vestiam macacões azuis como uniformes, e eram chamados de blue-collar (colarinho azul), enquanto os executivos não usavam o mesmo uniforme, vestindo-se com blusas brancas e o colarinho da mesma cor e eram chamados White-collar (colarinho branco). Então Sutherland passou a denominar a criminalidade dos pobres de blue-collar e a dos ricos de White-collar, que entre nós se popularizou como criminalidade de colarinho branco. Dentre a criminalidade de colarinho branco se inclui os crimes tributários. Na definição do autor, crimes de colarinho branco é um crime praticado por pessoas respeitáveis, com elevado 'status' social, no exercício da sua profissão. (SUTHERLAND, 1961, p. 9).

[98] Apesar de marcado pelo ideário iluminista e consequentemente pela pretensão de universalidade típica dos paradigmas científicos, Salo de Carvalho destaca que a teoria do Garantismo Penal "apresenta no contexto global de violações aos direitos humanos interessante mecanismo de fomento à minimização dos poderes punitivos. Desta maneira, visualiza a otimização dos direitos fundamentais desde a perspectiva crítica da dogmática jurídico-penal, ou seja, percebe o sistema

produção do saber e da ordem jurídica que promova a infantilização e mediatização do homem e qualquer tipo de violência arbitrária, seja ela pública ou privada. Nessa perspectiva, o Garantismo Penal procura estabelecer "mecanismos jurídico-políticos de luta pela razão contra todas as formas de obscurantismo, correspondendo a um saber alternativo ao neobarbarismo defensivista capitaneado, na atualidade, pelos movimentos de 'Lei e Ordem' e de '(Nova) Defesa Social'". (CARVALHO; CARVALHO, 2004, p. 20).

Visando a superação de um positivismo formalista, em que a legitimidade da intervenção estatal se satisfaz – e em certa medida se confunde – com a legalidade[99], Luigi Ferrajoli propõe uma série de mecanismos de controle dos atos do poder público, em que as condições formais (legalidade, procedimentos, competência, etc.), estão vinculadas, por força dos princípios constitucionais, às condições materiais ou substanciais (conteúdo).[100]

Sobre essa crítica garantista ao positivismo legalista e ao dogmatismo, Salo de Carvalho e Amilton de Carvalho ponderam:

> Todavia, o positivismo legalista e o dogmatismo assoaram a idéia de legalidade com legitimidade, pressupondo a regularidade dos atos de poder. O positivismo contemplativo e acrítico parte da (equivocada) idéia de que os atos de poder são, em regra, legítimos, pelo simples fato de corresponderem a um modelo ideologizado no qual as noções de legitimidade e legalidade são similares. Mais, acaba, nesse reducionismo, partindo da concepção de que o poder é bom, sendo sua tendência a tutela dos direitos.
> A doutrina garantista nega os pressupostos do positivismo dogmático,

---

normativo como instrumental eminentemente prático que deve ser pensado e desenvolvido para a resistência ao inquisitorialismo nas práticas judiciais e administrativas cotidianas." (CARVALHO, 2008, p. 115).

[99] Juarez Tavares, estudando os objetivos simbólicos da proibição, exemplifica essa legitimação ao discorrer sobre o princípio da legalidade penal, asseverando que: "A questão, entretanto, parece que comporta alguns desdobramentos na realidade, que são esquecidos ou relegados pela doutrina. O que se observa é que uma vez adotado o princípio de que qualquer crime deva estar, previamente, definido em lei, se de fato isso ocorrer, ou seja, se uma certa conduta vier a ser capitulada, legalmente, como criminosa, a primeira conclusão a que se chega é que essa criminalização é legitima, ou seja, a definição legal de uma conduta como criminosa torna essa criminalização uma evidência, à primeira vista, incontestável. Portanto, o princípio da legalidade, que inicialmente apresentava como uma garantia de liberdade, passa a servir de legitimação dos atos destinados a suprimir essa realidade. Por esta característica, portanto, da aplicação prática da legalidade dos crimes em face de sua inicial previsão teórica, já não se poderá dizer, com tanta convicção, que o princípio da legalidade constitui um baluarte intransponível de defesa da pessoa humana. Neste caso, a realização prática da legalidade, como forma jurídica, implicará uma transmutação, ou seja, uma metamorfose: o herói para o vilão." (TAVARES, 2013, p. 2).

[100] "Desde esta perspectiva, os conceitos de vigência e validade são assimétricos e independentes. Vigência trata essencialmente, da forma dos atos normativos, sendo que a validade diz respeito ao significado e à compatibilidade das normas com os valores materiais expostos nas Constituições democráticas". (CARVALHO; CARVALHO, 2004, p. 22).

> entendendo que (a) o poder é ontologicamente voltado à violação dos direitos; (b) legitimidade e legalidade são categorias diversas; e. consequentemente, (c) que os atos emanados pelo poder público, seja legislativo, executivo ou judiciário, não se presumem regulares, sendo necessária, pois, a criação de mecanismo eficaz de controle.
> A dogmática tradicional parte de proposição prescritiva na qual a norma jurídica esgota-se no juízo de vigência. Em sendo uma regra formulada com a autorização de outra norma hierarquicamente superior, estaríamos diante de uma norma jurídica. Assim, a noção de validade das normas permanece restrita à sua mera incorporação formal no sistema, isto é, se a norma (ou decisão) respeita o processo de elaboração, ingressa no ordenamento jurídico como norma válida. (CARVALHO; CARVALHO, 2004, p. 21-22).

Na teoria do Garantismo Penal, os princípios fundamentais previstos na Constituição vinculam o legislador e o aplicador da lei, condicionando todo o ordenamento jurídico:

> Significa que o jurista deve-se ater a uma interpretação vertical – da Constituição para as leis, de cima para baixo, estas respeitando aquela – no momento em que se verificar uma tensão no complexo universo normativo.
> Segundo a fórmula garantista, a produção das leis não deve apenas observar as formas previamente estipuladas para suas aprovações e inserções no ordenamento jurídico, mas seus conteúdos materiais devem ser vinculados de forma irrestrita e obrigatória a princípios e valores estampados nas Constituições dos Estados em que vigorem. Assim, todos os direitos fundamentais equivalem a vínculos de substância, que, por sua vez, condicionam a validez da essência das normas produzidas, expressando, ao mesmo tempo, os fins aos quais está orientado o denominado Estado Constitucional de Direito. Em sua construção, a dimensão substancial do Estado de Direito se traduz em uma dimensão substancial da própria democracia, em que as garantias são verdadeiras técnicas insertas no ordenamento que têm por finalidade reduzir a distância estrutural entre a normatividade e a efetividade, possibilitando, assim, uma máxima eficácia dos direitos segundo determinado pela Constituição. (FISCHER, 2006, p. 97-98).

Em relação à justificação do poder punitivo, o Garantismo Penal de Ferrajoli defende um Direito Penal mínimo, que seja capaz de superar o parâmetro utilitarista beccariano e benthamiano da máxima felicidade dividida pelo maior número possível de pessoas. Para tanto, o autor propõe um segundo parâmetro utilitário, que denomina de utilitarismo penal reformado: “além do máximo bem estar possível dos não desviantes também o mínimo mal-estar necessário dos desviantes.” (2010, p. 308). E com isso, fiel à tradição iluminista, à história[101] e à proposta de humanização do Direito Penal, formula os dois objetivos do poder punitivo: a prevenção geral dos delitos e a prevenção geral das penas arbitrárias ou desmedidas.

[101] Que, é uma história de aprimoramento e de luta contra vingança.

> Trata-se da prevenção, mais do que dos delitos, de um outro tipo de mal, antitético ao delito, que normalmente é negligenciado pelas doutrinas justificacionista como pelas abolicionista. Este outro mal é a maior reação – informal, selvagem, espontânea, arbitrária, punitiva mas não penal – que, na ausência das penas, poderia advir da parte do ofendido ou de forças sociais ou institucionais solidárias a ele. É o impedimento deste mal, do qual seria vítima o réu, ou, pior ainda, pessoas solidárias ao mesmo, que representa, eu acredito, o segundo objetivo justificante do direito penal. Quero dizer que a pena não serve apenas para prevenir delitos injustos, mas, igualmente, as injustas punições. (FERRAJOLI, 2010, p. 309).

Com essa justificação, o jurista italiano responde às perguntas "se e por que punir[102]", "se e por que proibir[103]?", "se e por que julgar"[104], atribuindo às proibições e às penas duas finalidades distintas e concorrentes, mas que atendem o objetivo geral da máxima tutela dos direitos de uns e dos outros, da limitação dos arbítrios e da minimização da violência na sociedade[105].

Para concluir sua tese da legitimação do poder punitivo, Ferrajoli destaca que o Direito Penal mínimo é a lei do mais fraco[106] e essa legitimidade não é democrática, no sentido de que não provém do consenso da maioria, mas sim garantista.[107] Na visão do jurista italiano, em uma sociedade bem mais democrática e igualitária é necessária a existência de um Direito Penal mínimo, que é o único

---

[102] Se o Estado deve utilizar de uma violência organizada (a pena) contra o indivíduo e qual a razão da existência da pena?

[103] Se e por que o Estado deve proibir determinados comportamentos?

[104] Se e por que uma terceira pessoal (o Estado) deve intervir para a solução do conflito?

[105] Em sentido contrário, embora concorde, no essencial, com pensamento garantista, Paulo Queiroz critica: "não parece fazer muito sentido afirmar que direito penal seja mais eficaz para prevenir reações informais arbitrárias. Porque, como se sabe, tais reações – vinganças, execuções sem processo (execuções sumárias), abusos de poder etc.) – não são senão crimes também (genocídio, homicídio, lesões corporais, abuso de autoridade, violação de domicílio.), ou, no mínimo, exercício arbitrário das próprias razões, fato definido na maioria das legislações penais também como crime (entre nós, o art. 345 do Código Penal). Prevenir reações arbitrárias e prevenir delitos são, em última análise, uma só e mesma coisa. Seja como for, se o direito penal não é útil à prevenção de delitos – ou muito se desconfia da sua capacidade dissuasiva - , não há porque se acreditar que seja idôneo para essa segunda tarefa que se lhe atribui enfaticamente: prevenir reações informais.
É certo também que semelhante fim de prevenção de reações informais violentas não é uma exclusividade do direito penal. Em verdade, essa é uma função declarada, não do direito penal propriamente, mas do próprio Direito. Ao pretender justificar o direito penal, FERRAJOLI acaba por justificar o Direito mesmo. Nem poderia ser diferente já que o garantismo é um esquema epistemológico de legitimação/deslegitimação do direito como um todo e não só do direito penal." (QUEIROZ, 2001, p. 73-74).

[106] Da vítima perante o ofensor e do ofensor perante a vingança.

[107] Nesse sentido, seria uma legitimidade contramajoritária, pois o Garantismo, significa: "a tutela daqueles valores ou direitos fundamentais, cuja satisfação, mesmo contra os interesses da maioria, constitui o objetivo justificante do direito penal, vale dizer, a imunidade dos cidadãos contra a arbitrariedade das proibições e das punições, a defesa dos fracos mediante regras do jogo iguais para todos, a dignidade da pessoa do imputado, e, consequentemente, a garantia da sua liberdade, inclusive por meio do respeito à sua verdade. É precisamente a garantia destes direitos fundamentais que torna aceitável por todos, inclusive pela minoria formada pelos réus e pelos imputados, o direito penal e o próprio principio majoritário." (FERRAJOLI, 2010, p. 312).

meio de evitar a vingança ilimitada que ocorreria na ausência do Estado. (ZAFFARONI, BATISTA, ALAGIA, SLOKAR, 2003, p. 645). O Direito Penal nasce, então, da substituição de uma relação bilateral (vítima e ofendido) por uma trilateral (vítima, ofendido e autoridade judicial), em que o Estado assume uma posição de terceiro imparcial frente ao conflito.

No Garantismo Penal ferrajoliano, um sistema penal atinge seu duplo objetivo de prevenir delitos e de minimizar a violência arbitrária na sociedade à media que satisfaz as garantias penais e processuais do Direito Penal mínimo. E assim, responde às demais questões relacionadas à legitimação externa e interna do poder punitivo, formulando um sistema de garantias com os seguintes axiomas: *nulla poena sine crime* (princípio da retributividade), *nullum crimen sine lege* (princípio da legalidade), *nulla lex (poenalis) sine necessitate* (princípio da necessidade), *nulla necessitas sine injuria* (princípio da lesividade), *nulla injuria sine actione* (princípio da materialidade), *nulla actio sine culpa* (princípio da culpabilidade), *nulla culpa sine iudicio* (princípio da jurisdicionariedade), *nullum iudicium sine accusatione* (princípio acusatório), *nulla accusatio sine probatione* (princípio da presunção de inocência), *nulla probatio sine defensione* (princípio do contraditório e da ampla defesa).

Pelo princípio da retributividade e da legalidade, relacionados ao “quando punir” e o princípio da necessidade, relacionado ao “como” punir, está afastada a possibilidade de adoção de critérios positivos ou absolutos de justificação externa e legitimação interna da pena. Os princípios da lesividade, da materialidade e da responsabilidade pessoal, relativos ao “quando” punir, aliados à proibição de normas penais constitutivas (“como” proibir), constituem os critérios limitadores da Direito Penal (garantias penais). Por fim, os princípios da jurisdicionariedade, acusatório e da presunção de inocência resolvem o problema do “quando” julgar, que, aliado ao princípio do contraditório e da ampla defesa (“como” julgar), formariam as garantias processuais.

Se se pretende legitimar a tutela penal, é necessário revisitar as premissas garantistas, sobretudo porque inserida no contexto do Estado Democrático de Direito, o qual não se sustenta com justificações funcionalistas sistêmicas, como no modelo proposto por Jackobs, em que a ideia de dignidade da pessoa humana é secundária em relação à preservação do sistema social. A perspectiva funcionalista teleológica de Roxin, por outro lado, embora afaste uma compreensão dogmática do ser com uma abertura axiológica do Direito Penal e considerações de política

criminal voltada para um Direito Penal mínimo, esbarra na objeção kantiana de que não se pode tratar o homem como meio para atingir fins alheios.

Para tentar fugir dessa objeção, Roxin acredita que o particular não se vê colocado nessa situação apenas porque se lhe impõe deveres no interesse da comunidade. Isto só aconteceria "quando ele não for julgado segundo a medida da sua pessoa, mas segundo a sua mera utilidade para os fins dos outros." (2004, p. 35). Argumenta ainda Roxin que há a necessidade de colaboração voluntária e autorresponsável do réu e que a vinculação da pena ao princípio da culpabilidade afasta a objeção de Kant de utilização de meio para fins alheios:

> mas na medida em que a finalidade da pena continua relacionada à prevenção individual e geral e de intimidação, objeto dos fins preventivos para além da medida de sua responsabilidade. Pois, sob o ângulo do merecimento, toda pena, dado que se impõe ao sujeito contra sua vontade, supõe tratar o afetado como um meio para um fim que primariamente não é seu; e atribuir um fim do tipo preventivo-social ou, pelo contrário, ideal (retribuição compensadora da culpabilidade), em nada altera o fato de que o estado deverá renunciar absolutamente a pena e a coerção, o que nenhum ordenamento jurídico de que se tem notícia foi capaz de fazer. (ROXIN, 1997, p. 102, tradução nossa).[108]

Esse princípio kantiano, reverenciado pelo Garantismo Penal, possibilita fundamentar a intervenção penal no contexto do Estado Democrático de Direito sem perder de vista o muro de contenção que a dupla finalidade do Direito Penal constrói para evitar a utilização da pena com finalidades terapêuticas, correcionais, organicistas, perigositas ou qualquer outra proposta de utilização da ameaça penal que tenha como fundamentação primeira a necessidade da sociedade ou a funcionalidade do sistema social. O pacto social, a ordem social, o Estado ético e outras metáforas já foram utilizadas para justificar arbítrios. Compreender o Estado Democrático de Direito na perspectiva garantista é fundamental para evitar a legitimação de Estados totalitários, como já ocorreu no passado recente, e para superar a onda de expansão penal da atualidade.

Os estudiosos do Direito Penal têm envidado esforços para explicar as

[108] Pero en la medida en que en los fines de la pena se sigue tratando del aseguramiento individual y general y de la intimidación, objeto de los fines preventivos más allá de la medida de su responsabilidad. Pues dentro del marco de lo merecido toda pena, dado que se le impone al sujeto contra su voluntad, supone tratar al afectado como medio para un fin que primariamente no es el suyo; y que ese fin sea de tipo preventivo-social o, por el contrario, ideal (retribución compensadora de la culpabilidad), no cambia en nada el hecho de que el condenado es siempre que el Estado deberá renunciar absolutamente a la pena y a la coerción, de lo cual no ha sido capaz todavía ningún ordenamiento jurídico conocido.

funções da pena e várias teorias foram propostas. De modo geral, essas teorias atribuem as seguintes funções à pena: teorias absolutas ou retributivas[109], em que a pena tem função retributiva, pois é entendida como mera consequência da prática do delito, dispensando-se qualquer razão utilitária; teorias de prevenção geral[110], em que a pena é dirigida a todos os membros da sociedade e tem a função de desestimular a prática de novos delitos; teorias de prevenção especial[111], em que a pena dirige-se ao delinquente em particular e tem a função de fazer com que este delinquente não volte mais a delinquir, ainda que para isso seja necessário ressocializá-lo e reeducá-lo; teorias mistas ou unificadoras[112], que, de certa forma, acolhem as funções propostas pelas outras teorias.

De acordo com a formulação garantista, este debate fica em segundo plano. Se, por um lado, o Estado tem vocação para o arbítrio, por outro não é possível encontrar finalidade para a pena que não seja contraditória com a própria dignidade humana, haja vista os danos ao indivíduo decorrentes da sua aplicação. Entendida a pena no contexto da sociedade de indivíduos que se unem em torno do Estado para possibilitar uma convivência coletiva digna, e, tanto quanto possível, proteger a dignidade de cada pessoa humana, a pena só tem fundamento enquanto intimidação para evitar a prática de delitos (em relação à sociedade) e, para o delinquente, evitar ataques desmedidos à sua dignidade que, na ausência do Estado, poderia ocorrer. É certo que a proposta não deixa de ser utilitarista, mas, como formulado por Ferrajoli, não se trata de uma mediatização do homem em favor de fins alheios. São fins próprios do indivíduo que, internamente, tem o direito de ser o que quiser, mas que, ao viver em sociedade, ele próprio não deseja ser molestado em seus direitos tanto individuais quanto aqueles que, coletivamente, tem relação direta com sua existência digna. Nesse contexto, a prevenção geral de delitos pode ser concebida como um fim do próprio individuo que deseja viver coletivamente, embora não esteja disposto a anular ou onerar desmedidamente sua dignidade humana em nome de uma suposta sobrevivência coletiva, razão pela qual o Direito Penal deve sempre buscar, igualmente, a prevenção geral das penas arbitrárias ou desmedidas.

---

[109] Principais defensores: Kant e Hegel.
[110] Principais defensores: Bentham, Beccaria, Shopenhauer e Feuerbach.
[111] Principais defensores: Principais defensores: Liszt, Ferri, Marc Ancel
[112] Principais defensores: Merkel, Roxin

3 A FUNÇÃO DELIMITADORA DO BEM JURÍDICO-PENAL

A doutrina do bem jurídico surge no século XIX como consequência da concepção de Estado Liberal, com o propósito de limitar o legislador penal. A partir de então, a introdução do conceito de bem jurídico se transformou em um dos pilares da teoria do delito e do Garantismo Penal.

Não há uma univocidade no conceito de bem jurídico[113] e sua compreensão dependerá do contexto em que é empregado. Todavia, na atualidade, adverte Gomes (2002, p. 31) que "o postulado de que o delito constitui lesão ou perigo de lesão a um bem jurídico não encontra praticamente oposição, sendo quase um axioma – princípio da exclusiva proteção de bens jurídicos."

Tavares (2000, p. 177) destaca quatro vertentes conceituais: uma positivista, uma neokantista, uma ontológica e uma funcionalista.

Na vertente positivista, destaca-se a concepção formal de Karl Binding[114] para quem o bem jurídico é produto do direito positivo vigente e se consubstanciava no bem ou interesse protegido pela norma penal. A norma é a criadora do bem jurídico, que será tudo o que na opinião do legislador é relevante para a ordem jurídica (GOMES, 2002, p. 33), independente de seu conteúdo, pois o que importa para Binding é o dever de obediência do cidadão em relação ao direito subjetivo do Estado de exigir essa obediência. Segundo Gomes (2002, p. 77), essa concepção é abstracionista e tendencialmente autoritária, pela liberdade que tem o legislador de selecionar o que entende como bem jurídico e pela abstração tendencial da pessoa humana como centro de desenvolvimento do Direito Penal.

Na concepção positivista de Liszt, bem jurídico possui uma dimensão material e limitativa, afastando essa liberdade de criação do legislador proposta por Binding. Para Liszt, o conteúdo do bem jurídico não depende da vontade do legislador, o qual

---

[113] Adere-se aqui à proposta de Álvaro Ricardo de Souza Cruz e Bernardo Augusto Ferreira Duarte que, afastando pretensões de univocidade, entendem que o conceito é sempre uma hipótese. Nesse sentido, afirmam os autores: "Um conceito abstrato e geral é um 'universal' que nunca **é** um universal, pois desde sempre se dá, acontece com a leitura, a visão, o chamado daquele que o interpreta. E, de outro lado, um caso concreto nunca é um 'singular' um caso particular, pois o simples fato de envolver o homem implica todo um universo de significações. Não precisamos lidar aqui com a dialética fragmentária. Antes, basta perceber que todo conceito abstrato parte de elementos 'a-presentados' pelo mundo, pela linguagem. No entanto, para que fortaleça seus elementos intensionais, precisará sempre lidar com a concretude, pois a interpretação é, desde sempre, um processo circular, sempre aberto, sempre em busca da 're-esta-bili-zação', a 're-nova-ação', a 're-flexão' e a 're-leva-ação' da sintática, da semântica e da pragmática linguística. (CRUZ; DUARTE, 2013, p.200).

[114] Ressalta-se que o poder punitivo em Binding decorre do direito de obediência estatal, conforme analisado no capítulo precedente.

não o cria, mas sim, capta-o da realidade social, que produz o interesse[115]. Dessa forma, os bens jurídicos retratam os interesses da vida humana juridicamente protegidos" (TAVARES, 2000, p. 177) e "preexistem à atividade legiferante – são criados pela vida – e a ela se impõem" e na medida em que "passam a contar com a proteção do Direito, tais interesses são elevados à categoria de bens jurídicos." (SALOMÃO, 2001, p. 30).

Sobre esta concepção, Luiz Regis Prado afirma que:

> O bem jurídico vem a ser, portanto, uma criação da experiência e como tal é um interesse vital do indivíduo ou da comunidade. Firma-se uma concepção liberal de bem jurídico que precede o direito positivo, e independente dele, sendo endereçada mais ao legislador. O injusto penal compreende a conduta culpável e ilícita. Do ponto de vista formal, é ilícita quando significa transgressão de uma norma estatal (mandamento ou dever) e, em sentido material, quando opera uma lesão ou perigo de lesão a um interesse vital garantido pela norma (bem jurídico). (PRADO, 2003, p. 36).

Em todo caso, mesmo na concepção lisztiana, não há como afastar que, ao apreender os interesses vitais da realidade social, estaremos diante de um juízo de valor do legislador, razão pela qual Hormazábal Malarée (1992, p. 57) assevera que Liszt acaba chegando à mesma contradição de Binding, pois o Estado continuará sendo o árbitro absoluto regulador da conduta dos indivíduos e conformador e defensor de um modelo social.

Na vertente neokantista, a noção de bem jurídico é espiritualizada ou volatilizada[116], pois deixa de ser a essência do delito para fazer referência à razão da norma jurídica. O bem jurídico não é um dado da realidade social, mas sim um valor cultural, sendo compreendido no sentido teleológico de cada tipo penal, o que acaba por convertê-lo em um simples método interpretativo (PRADO, 2003, p. 37-38). O próprio conceito de delito, na expressão de Gomes (2002, p. 79), se transforma para ser concebido como mera lesão à norma ou violação de um dever, por esta razão, o que importa não é o bem jurídico protegido, mas sim a vigência da própria norma.

---

[115] Para Liszt, bens jurídicos são os interesses juridicamente protegidos. "Todos os bens jurídicos são interesses humanos, ou do individuo ou da collectividade. É a vida, e não o direito, que produz o interesse; mas só a proteção jurídica converte o interesse em um bem jurídico. A liberdade individual, a inviolabilidade do domicilio, o segredo epistolar eram interesses muito antes que as cartas constitucionais os garantissem contra a intervenção arbitraria do poder público. A necessidade origina a proteção, e, variando os interesses, variam também os bens jurídicos quanto ao número e quanto ao gênero" (LISZT, 2006. p. 93-94).

[116] Essa expressão é utilizada por Luiz Flavio Gomes (2002, p. 79).

Para Prado (2003, p. 38), o bem jurídico neokantista volatiza-se dentro do complexo normativo, sem que possa cumprir sua função essencial de crítica ou de restrição ao poder de legislar, em grande medida, por buscar legitimação da lei penal ou do *ius puniendi* do Estado no reconhecimento geral.

A crítica de Welzel a essa apreensão do bem jurídico com base no reconhecimento geral é destaque em Radbruch e Schmidt:

> Além disso, qualquer que seja a fórmula na qual se expresse o substrato sociológico da "vigência", que corresponde ao reconhecimento geral – "consciência geral do Direito", "convicção jurídica comum", ou então, mais precisamente, "pontos de vista da classe social dirigente e melhor considerada" (Beling, Nawiasky) -, em todo caso, tratam-se de conteúdos espirituais comuns da consciência de muitos indivíduos: de um grupo, de uma maioria, talvez até da totalidade de um povo. Tem sido designado a "assimilação interior dos indivíduos" que "domina um grupo de pessoas, um povo, uma época", com a expressão hegeliana de "espírito objetivo que vive historicamente". E não poderia haver nenhuma objeção se também fosse considerado como espírito objetivo conteúdos tais como a Inquisição espanhola, os processo de caças às bruxas e as leis de Nuremberg. No entanto, geralmente isso não acontece.[117] (RADBRUCH, SCHMIDT, 1971, p. 91-92, tradução nossa).

Na vertente ontológica, Hans Welzel se destaca com suas propostas de reação ao neokantismo e tentativa de impor limites ao poder punitivo. Para Welzel (1976, p. 15), a missão do Direito Penal consiste na proteção dos valores elementares de consciência, de caráter ético-social, e só por dedução dos bens jurídicos particulares.

Sob essa ótica, Tavares (2000, p. 177) anota que bem jurídico é compreendido "primeiramente, como um bem vital da comunidade ou do indivíduo, depois, como um estado social desejável, atributo este que recolheu de Mezger". Cabe ao Direito Penal, nesta visão, fortalecer, estabilizar e garantir os valores ético-sociais, conforme destaca a doutrina alemã:

> O Direito penal não tem que proteger, igualmente e ao mesmo tempo, bens

[117] Por lo demás, cualquiera que sea la fórmula en que se exprese el substrato sociológico de la "vigencia" que corresponde al reconocimiento general – "conciencia general de Derecho", "común convicción jurídica", o bien, más estrictamente, "puntos de vista de la clase social dirigente y mejor considerada" (Beling, Nawiasky) -, en todo caso se trata de contenidos espirituales comunes de la conciencia de muchos individuos: de un grupo, de una mayoría, tal vez incluso de la totalidad de un pueblo. Se ha designado la "interior asimilación de los individuos" que "domina un grupo de personas, un pueblo, una época" con la expresión hegeliana del "espíritu objetivo que vive históricamente". Y no se podría ninguna objeción contra esto si se hubieran considerado también como espíritu objetivo contenidos tales como la Inquisición española, los procesos de brujas y las leyes de Nüremberg. Sin embargo, por lo general no se hace eso.

> jurídicos e valores da ação. Isso significaria, de fato, o desaparecimento do princípio da proteção de bens jurídicos, já que, sendo os valores da ação difusos e fundamentais, deixariam sufocadas a concretização e a clareza dos bens jurídicos. O bem jurídico, é, pois, o orifício da agulha por onde tem que passar os valores da ação: nenhuma forma do Direito penal pode ser aceitável se não estiver dirigida à proteção de algum bem jurídico, por mais que esteja orientada a valores da ação. O que o Direito penal faz é estabilizar estes valores ético-sociais da atitude interna de uma forma característica e levando em consideração determinados limites que são precisamente os princípios da legalidade da proteção dos bens jurídicos. Apenas respeitando estes limites é que se podem justificar os mandamentos e proibições impostos pelo direito penal e esperar que este seja o que a teoria da prevenção geral positiva pretende: o exemplo de garantia dos valores ético-sociais da atitude interna. Isto é, exatamente – na tradição conceitual de Welzel – a formalização do controle social. (HASSEMER; MUÑOZ CONDE, 1989, p. 102, tradução nossa). [118]

Na vertente funcionalista, decorrentes do funcionalismo sociológico abordado no capítulo anterior (DurKheim, Merton e Luhmann), destaca-se a concepção negativa de Günther Jakobs, que "nega importância ao bem jurídico e o substitui pelo critério de validade da norma" (TAVARES, 2000, p. 177). Essa construção formalista, vazia de conteúdo de Jakobs, conduz à "erosão do conteúdo liberal do bem jurídico, o que pode dificultar a legitimação do *jus puniendi* estatal, função atribuída àquele." (PRADO, 2003, p. 40).

Nesse sentido, critica Luiz Flavio Gomes:

> Uma teoria positivista com uma dimensão tão "neutra" (funcionalista), ao não definir previamente a forma específica de seu funcionamento nem o sistema social qual será útil, não somente pode permitir o arbítrio punitivo, senão que, tal como assinalou com grande propriedade Muñoz Conde, "conduz à substituição do conceito de bem jurídico pelo de 'funcionalidade do sistema social', perdendo assim a Ciência do Direito penal o último apoio que fica para a crítica do Direito penal positivo. (GOMES, 2002, p. 84).

Na concepção de Santiago Mir Puig (1976), também de orientação sociológica, bens jurídicos não devem ser entendidos nem em um sentido naturalista

---

[118] El Derecho penal no tiene que proteger, por igual y al mismo tiempo, bienes jurídicos y valores de la acción. Ello significaría de hecho la desaparición del principio de protección de bines jurídicos, ya que, al ser los valores de la acción difusos y fundamentales, quedaría sofocada la concreción y claridad de los bienes jurídicos. El bien jurídico es, pues, el ojo de la aguja por el que tiene que pasar los valores de la acción: ninguna forma del Derecho penal puede ser aceptable si no va dirigida a la protección de algún bien jurídico, por más que esté orientada en valores de la acción. Lo que hace el Derecho penal es estabilizar estos valores éticosociales de la actitud interna de una forma característica y teniendo en cuenta determinados límites que son precisamente los de los principios de legalidad y de protección de bienes jurídicos. Sólo respetando esos límites se pueden justificar los mandatos y prohibiciones que impone el Derecho penal y se puede esperar que el Derecho penal sea eso que la teoría de la prevención general positiva pretende: el ejemplo y garantía de los valores éticosociales de la actitud interna. Esto es exactamente – en la tradición conceptual de Welzel – la formalización del control social.

nem ético individual, mas sim como:

> As condições necessárias, segundo a observação empírica, de um funcionamento correto dos sistemas sociais. Mas para evitar uma concepção pouco respeitosa com o indivíduo, que o considere apenas sob a perspectiva da sua utilidade social, convém exigir que tais condições se traduzam em possibilidades concretas de sua participação nos processos de interação e comunicação social. (MIR, 1976, p 140, tradução nossa)."[119]

O autor destaca ainda que o Direito Penal de um Estado Democrático de Direito deve assegurar a proteção efetiva de todos os membros da sociedade por meio da prevenção de delitos (entendido como os comportamentos que lesam os bens jurídicos dos cidadãos). Todavia, essa prevenção não pode ser alcançada pela mera intimidação, que supõe a ameaça da pena para os possíveis delinquentes, mas deve satisfazer a consciência coletiva geral mediante a afirmação dos valores sociais. (MIR, 1994. p. 37-38).

A noção de bem jurídico, na perspectiva funcionalista de Roxin, é extraída dos fins da pena, segundo o modelo "de Estado constitucionalmente consagrado e seus princípios fundamentais." (CUNHA, 1995, p. 145). Para Roxin (1997, p. 56), bens jurídicos são as circunstâncias dadas ou finalidades úteis para o individuo e seu livre desenvolvimento no marco de um sistema social global, estruturado sobre a base dessa concepção de finalidade ou para o funcionamento do próprio sistema.

Roxin estabelece ainda condições para a seleção de bens jurídicos, diante da natureza subsidiária do Direito Penal, afastando a criminalização puramente ideológica, religiosa, de meras imoralidades, preceitos que criam ou asseguram desigualdades entre os seres humanos, dentre outros, uma vez que:

> Do conceito de bem jurídico não se apreende nada que não se possa derivar das funções do Estado e dos direitos fundamentais, mesmo sem tal conceito; mas este amarra os vários resultados daqueles e os obriga a submeter, de antemão, toda norma penal à luz das limitações constitucionais. (ROXIN, 1997, p. 57, tradução nossa).[120]

---

[119] Las condiciones necesarias, según la observación empírica, de un correcto funcionamiento de los sistemas sociales. Pero para evitar una concepción poco respetuosa para con el individuo, que lo contemple una sólo desde la perspectiva de su utilidad social, conviene requerir que tales condiciones se traduzcan en concretas posibilidades de participación del individuo en los procesos de interacción y comunicación social.

[120] Del concepto de bien jurídico no se desprende nada que no se pudiera derivar ya de los cometidos del Estado y de los derechos fundamentales aun sin tal concepto; pero el mismo anuda los múltiples resultados de aquéllos y obliga a someter de antemano todo precepto penal a la luz de las limitaciones constitucionales.

Por essa razão, afirma Salomão (2001, p. 41) que o bem jurídico, na visão roxiniana, recebe dupla proteção: através do direito penal e ante o direito penal, cuja utilização exacerbada provoca precisamente as situações que pretende combater.[121]

Na proposta garantista de Ferrajoli, a questão do bem jurídico não diferencia muito da dos fins do Direito Penal, conforme ressalta o jurista ao exigir o ônus da demonstração da lesividade do resultado:

> Mas o princípio de lesividade impõe à ciência e à prática jurídica precisamente o ônus da demonstração. A necessária lesividade do resultado, qualquer que seja a concepção que dela tenhamos, condiciona toda a justificação utilitarista do direito penal como instrumento de tutela e constitui o principal limite axiológico externo. Palavras como "lesão", "dano" e "bem jurídico" são claramente valorativas. Dizer que um determinado objeto ou interesse é um "bem jurídico" e que sua lesão é um "dano" é o mesmo que formular um juízo de valor sobre ele; e dizer que é um "bem penal" significa, ademais, manifestar um juízo de valor que avaliza a justificação de sua tutela, recorrendo a um instrumento extremo: a pena. Mas isto significa também, inversamente, que o objeto "deve ser" (julgado e considerado como) um "bem' para que esteja justificada sua tutela penal; e, mais ainda, que o valor ao mesmo associado deve ser superior ao do que se atribui aos bens de cuja ofensa não decorra pena alguma. Sob este aspecto, ao menos a partir de uma ótica utilitarista, a questão do bem jurídico lesionado pelo delito não é diferente da dos fins do direito penal: trata-se da essência mesma do problema da justificação do direito penal, considerada já não desde os custos da pena, senão de acordo com os benefícios que com ela se pretendem alcançar. (FERRAJOLI, 2010, p. 428-429).

Ferrajoli (2010, p. 432) ressalta que não é possível alcançar uma definição exclusiva e exaustiva de bens jurídicos que sirva de parâmetro ontológico de legitimação apriorística das proibições e das sanções penais, o que significa dizer que uma "teoria do bem jurídico dificilmente pode nos dizer positivamente – e não adiantaria que nos dissesse – que uma determinada proposição penal é justa enquanto protege um determinado bem jurídico."

No Garantismo Penal proposto pelo autor, a noção de bem jurídico, enquanto função de limite ou garantia, poderia fornecer unicamente uma série de critérios negativos de deslegitimação:

> que não são somente a irrelevância ou o esvaziamento do bem jurídico tutelado, senão, também, a desproporção com as penas previstas, a possibilidade a uma melhor proteção por meio de medidas destituídas de caráter penal, a inidoneidade das penas na consecução de uma tutela eficaz, ou, inclusive, a ausência de lesão efetiva por ocasião da conduta proibida – para afirmar que uma determinada proibição penal ou a punição

[121] Ver também: ROXIN, 2004, p. 26 e ss.

> de uma concreta conduta proibida carecem de justificação, ou a tem escassamente. Mas, por outro lado, isto é tudo o que se pede à categoria do "bem jurídico", cuja função de limite ou garantia consiste precisamente o fato de que a lesão a um bem jurídico deve ser condição necessária, embora não suficiente, para justificar sua proibição e punição como delito. (FERRAJOLI, 2010, p. 432-433).

Firme na tese de justificação externa das proibições penais, Ferrajoli (2010, p. 433-435) propõe quatro critérios para uma política penal orientada na tutela máxima de bens, com o mínimo necessário de proibições e castigos: 1) as proibições só são justificáveis quando se dirigirem a impedir ataques concretos a bens fundamentais de tipo individual ou social; 2) nenhum bem justifica uma proteção penal – no lugar de uma civil ou administrativa – se o seu valor não é maior do que a dos bens privados pela pena; 3) as proibições não só devem estar "dirigidas" à tutela de bens jurídicos como, também, devem ser "idôneas"[122]; e 4) a tutela de bens jurídicos tem justificação e credibilidade somente quando é subsidiária de uma política extrapenal de proteção dos mesmos bens.

Sobre a função limitadora dos bens jurídicos, Tavares assevera que o Estado Democrático deve ocupar de garantir a todos o pleno exercício de seus direitos fundamentais, e acrescenta:

> Isto quer dizer que a legitimidade da atuação estatal, no sentido de um exercício protetivo, está vinculada a que sua atuação se faça necessária para impedir a interferência de outrem no exercício de direitos do próprio indivíduo, o que fundamenta a constituição de um direito subjetivo desse indivíduo à determinada condição de garantia. Isto não implica, porém, o uso da pena criminal, pois a função de garantia, impulsionada pelo exercício de um direito subjetivo do cidadão à proteção jurídica, deve estar de qualquer modo condicionada à preservação dos direitos humanos, que têm como princípio primordial a solução pacífica dos conflitos, o que conduz à conclusão de que a pena não é dotada por si mesma de qualquer legitimidade e só se justifica na medida de sua extrema necessidade. Quer dizer, inexiste um dever absoluto de punir. A punição criminal é unicamente uma contingência de *ultima ratio*. Deve-se concluir então que a noção de bem jurídico não pode ser posta como legitimação da incriminação, mas como sua delimitação. (TAVARES, 2000, p. 180-181).

Na elaboração das leis, cumpre ao legislador, na definição de Marques (2001, p. 27), a seleção das condutas humanas que "lesem ou expõem a perigo de lesão valores considerados essenciais naquele momento histórico-social, prescrevendo-os por meio de normas proibitivas ou mandamentais." No plano concreto da aplicação da norma penal, o julgador também está atrelado aos pressupostos do bem jurídico,

[122] Idoneidade no sentido de eficácia intimidatória.

diante da necessidade de demonstração dessa lesão ou perigo de lesão, conforme ressalta Gomes:

> Para fundamentar as premissas que acabam de ser referidas, impende considerar que no Estado Constitucional e Democrático de Direito, fundado nos direitos fundamentais, o Direito Penal (particularmente o Direito Penal que envolve o *ius libertatis*), em razão dos custos e da violência que significa, somente se justifica quando presentes algumas exigências ético-políticas (externas), e uma delas consiste em que o agente unicamente pode ser responsabilizado pelo fato cometido quando tenha causado uma concreta ofensa, ou seja, uma lesão ou ao menos um efetivo perigo de lesão para o bem jurídico que constitui o centro de interesses da norma penal. (GOMES, 2002, p. 15).

Seguindo a advertência de Tavares (2000, p. 181-182), para efeitos delimitativos, que lhe são próprios, os bens jurídicos prescindem de qualquer classificação, porque todos devem ter origem na dignidade da pessoa humana. No entanto, a doutrina os classifica de acordo com o seu titular (individuais, coletivos e estatais), a forma de percepção (concretos e abstratos), a sua natureza (naturais e normativos), os seus elementos (origem real ou ideal), dentre outras classificações existentes na doutrina.

Interessa a essa investigação a ordem econômica e tributária, que são concebidos como bens jurídicos coletivos. A inserção destes bens jurídicos coletivos não deve desnaturar “o conteúdo estritamente pessoal desses bens.” (TAVARES, 2000, p. 182). No capítulo seguinte será analisada a inserção da tributação à categoria de bem jurídico-penal e se há essa vinculação à dignidade da pessoa humana ou às suas condições pessoais, capaz de forma atrair a relevância penal.

4 FACE FISCAL DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E O BEM JURÍDICO-PENAL TRIBUTÁRIO

4.1 Evolução do Estado Liberal ao Estado Democrático de Direito

Para entender o Estado Democrático de Direito albergado pela Constituição Federal brasileira, é necessário analisar a importância da tributação no contexto do Estado e, consequentemente, sua relevância penal.

Todavia, uma análise detalhada deste modelo de organização política, jurídica e social, com incursões sobre a evolução histórica das formas de Estados precedentes, comprometeria o escopo desta pesquisa. Cumpre-nos, então, fazer uma breve digressão sobre alguns aspectos do Estado Liberal, do Estado Social e do Estado Democrático de Direito, sobretudo porque este último agrega as principais características dos primeiros.

Antes, porém, convém realçar as características próprias do Estado de Direito, que é baseado no império da lei, na divisão dos poderes, na fiscalização da Administração Pública e na proteção dos direitos e liberdades fundamentais.[123]Essas características próprias do Estado de Direito estão presentes nos três modelos de estados sobreditos e, junto às transformações do Estado Liberal até o que temos na atualidade, houve, na visão de Prado (2003, p. 74) uma progressiva mudança, em sentido material, do Estado de Direito em Estado Constitucional, em que a ideia de Estado formal de Direito, ou simplesmente Estado legal, oriunda do positivismo

[123] "Cabe adoptar como punto de partida la siguiente tesis: el Estado de Derecho es el Estado sometido al Derecho, o mejor, el Estado cuyo poder y actividad viene regulados y controlados por la ley. El Estado de Derecho consiste así fundamentalmente en el 'imperio de la ley': Derecho y ley entendidos en este contexto como expresión de la 'voluntad general'. El Estado de Derecho como Estado con poder regulado y limitado por la ley se contrapone a cualquier forma de Estado absoluto y totalitario, como Estados con poder ilimitado, en el sentido de no controlado jurídicamente o, al menos, insuficientemente regulado y sometido al Derecho.
Las ideas de control jurídico, de regulación desde el Derecho de la actividad estatal, de limitación del poder del Estado por el sometimiento a la ley, aparecen, pues, como centrales en el concepto del Estado de Derecho, en relación siempre con el respecto al hombre, a la persona humana y sus derechos fundamentales. (DÍAZ, 1979, p. 13-14). Tradução nossa: "Cabe adotar como ponto de partida a seguinte tese: o Estado de Direito é o Estado submetido ao Direito, ou melhor, o Estado cujo poder e atividade são regulados e controlados pela lei. O Estado de Direito consiste, logo, fundamentalmente no 'império da lei': Direito e lei entendidos, neste contexto, como expressão da 'vontade geral'. O Estado de Direito como Estado com poder regulado e limitado pela lei se contrapõe a qualquer forma de Estado absoluto e totalitário, como Estados com poder ilimitado, no sentido de não serem controlado juridicamente ou, pelo menos, insuficientemente regulado e submetido ao Direito.
As ideias de controle jurídico, de regulação da atividade estatal pelo Direito, de limitação do poder do Estado pela sujeição à lei, são centrais no conceito de Estado de Direito, sempre relacionado com o respeito ao homem, à pessoa humana e aos seus direitos fundamentais."

jurídico, deu lugar a uma construção mais rigorosa do ordenamento jurídico, envolvida progressivamente por uma orientação mais ampla, de aspecto material.

O Estado Liberal surgiu na idade moderna, em meados do Século XVI e se consolidou nos séculos XVII e XVIII juntamente com a evolução do liberalismo, culminando com o Estado Liberal Clássico, que chegou até início do século XX. A visão de mundo da nova classe social que emergia (a burguesia) influenciou diretamente na concepção da organização política, que direcionou sua atuação para a proteção dos direitos individuais e, no plano econômico, criou condições para o desenvolvimento do capitalismo. Em decorrência disso, o Estado passa a assegurar as garantias, ou direitos individuais[124], que caracterizam o Estado liberal clássico, na sua fase mais evoluída,[125]de intervenção mínima, cujos fins e tarefas eram: assegurar a liberdade, a segurança e a propriedade individual (COSTA, 2004, p. 98), o exercício do poder de polícia, a administração da justiça e a prestação de uns poucos serviços públicos (TORRES, 2011b, p. 8).

Neste modelo de organização política, assevera Carvalho (2008, p. 84), caberia ao Direito Penal tutelar os valores e os interesses considerados como imprescindíveis à convivência pacífica, protegendo bens jurídicos individuais aos quais a tecnologia de controle penal direcionaria sua atuação, por meio de um modelo de administração dos conflitos individuais e controle das violências públicas que atuaria somente quando ineficazes os demais instrumentos de controle social.

O capitalismo do Estado Liberal fez emergir também uma nova classe social - o proletariado – e com ela e em decorrência da exploração do trabalho pelo capital, uma série de problemas sociais. Aparecem demandas e lutas de uma classe proletária oprimida, que exigia uma atuação mais efetiva do Estado para a solução dos graves problemas sociais e passou a buscar a garantia de direitos não apenas individuais, mas também sociais.

Sobre esta fase de transição, Copetti enfatiza:

> Instigados faticamente pela contradição entre a liberdade do liberalismo e a escravidão social em que viviam, e teoricamente nas doutrinas socialistas utópicas e científica, de Saint Simon e Marx, a massa proletária ao arrebatar o sufrágio universal, não se contentando apenas com a concessão formal desse direito, mas utilizando-o em seu próprio benefício, deu início ao processo de instituição do Estado Social. Cede assim o Estado liberal-burguês às exigências dos trabalhadores. Entrega os anéis para não perder

[124] Que os constitucionalistas passaram a chamar de direitos de primeira geração.
[125] A partir do século XVIII até aproximadamente início do século XX.

> os dedos, vendo-se forçado a conferir, constitucionalmente, direitos do trabalho, da previdência, da educação, a ditar o salário, a manipular a moeda, a regular preços, combater o desemprego, proteger o trabalhador, controlar as profissões, passa a intervir na dinâmica socioeconômica da sociedade civil. (COPETTI, 2000, p. 54).

No Estado social, as estruturas econômicas do capitalismo subsistem, porém aumentou a intervenção do poder público na sociedade com vistas a corrigir eventuais distorções e propiciar condições de liberdade e de igualdade que o indivíduo ou a sociedade, sozinhos, não conseguiriam alcançar. (PRADO, 2003, p. 77).

Com isso, o Estado de direito liberal, antes imbuído dos deveres de proteção de direitos individuais, passou a ter finalidade social. (COSTA, 2004, p. 99). A lei, antes entendida como uma ordem geral e abstrata, assume um caráter material, exigindo do Estado, entre o último terço do século XIX e começo do século XX, ações efetivas para a facilitação do acesso dos indivíduos aos bens e necessidades vitais. (SBARDELOTTO, 2001, p. 37). O Estado, na lição de François Ost (2005, p. 317), além de se preocupar com a garantia generalizada da sobrevivência coletiva (do Estado minimalista liberal), passa-se também a se ocupar da garantia de certa qualidade de vida dos cidadãos.[126] Instaura-se, assim, um estado de bem-estar social (o *Walfare state*) ou Estado Social, que, segundo Lenio Streck:

> abandona a sua postura absenteísta tomada inicialmente para proteger os interesses da vitoriosa classe burguesa, passando não somente a intervir nas relações econômicas da sociedade civil, como também se converte em fator decisivo nas fases de produção e distribuição de bens. (STRECK, 2009, p. 36-37).

O constitucionalista alemão Konrad Hesse ressalta o compromisso do Estado Social com a existência digna dos cidadãos:[127]

---

[126] "É, portanto, como Estado protetor que é identificado o Estado moderno. No século 19 esta proteção assumirá a forma mínima da garantia generalizada da sobrevivência, com o Estado liberal deixando para a esfera privada a gestão das condições materiais de existência. No século 20, em contrapartida, as missões do Estado ampliam-se, assim que assume o encargo para além da simples sobrevivência, a garantia de uma determinada qualidade de vida: falamos, então, de Estado-providência ou de Estado social. Cioso de uma realização efetiva das promessas de liberdade e de igualdade para todos, o Estado social entende dominar os principais riscos sociais, impondo a segurança generalizada. Nunca a solidariedade voluntarista terá sido levada tão longe, nunca a confiança no futuro, um futuro batizado pela ciência, ligado pela lei e garantido pelo contrato de segurança mútuo terá sido tão forte" (OST; FERNANDES, 2005, p. 317).

[127] Frisa-se que a Alemanha foi um dos primeiros países a consagrar um Estado Social de Direito, com a Constituição Alemã de 1919. Paulo Bonavides registra: "A Constituição francesa de 1795 e a Constituição alemã de 11 de agosto de 1919 (a Constituiçõa Weimar) são os dois pólos históricos e

> O Compromisso dessas tarefas está, em sua totalidade, sob os mandamentos do estado de direito. No estado de direito social, também a atividade configuradora e concedente dos poderes estatais deve ser "posta em forma", aqueles poderes estão juridicamente vinculados, não fica um âmbito ilimitado, não-vinculado, sem configuração, de beneficência, que seria um meio mais eficaz de exercício de poder ilegítimo do que ordem e coação. A atividade configuradora e concedente dos poderes estatais deve servir, à frente do objetivo, ao asseguramento da existência digna de um ser humano. Ela destina-se à igualdade no sentido da coordenação social justa. Ela serve à liberdade que, depois do tempo, que nos separa do mundo liberal do século XIX, das mudanças radicais sociais e inflações, não mais é uma questão de proteção diante de intervenções estatais, mas, simultaneamente, também, de uma eficácia estatal ampla, pela qual somente pode ganhar realidade. (HESSE, 1998. p. 176).

Nesse contexto de estado providência, o Direito Penal assume novas demandas:

> Ao ser chamado para gerir políticas preventivas de controle racional dos riscos inerentes à sociedade industrial, bem como para assegurar a efetivação dos direitos dela decorrentes, o controle penal foi instigado a ampliar seu espectro de incidência, adaptando-se aos novos bens jurídicos. Tal assertiva é perceptível se verificarmos o incremento da tutela penal ao trabalho (crimes contra a organização do trabalho), à previdência social (crimes previdenciários), ao transporte público (crimes contra a segurança dos meios de transporte), à saúde (crimes contra a saúde pública e leis de entorpecentes), à economia (crimes contra a economia popular) etc. (CARVALHO, 2008, p. 86)

No período que sucedeu o pós-guerra, houve uma crescente demanda social para a proteção de valores ou bens que até então não eram objeto de proteção do Estado. Esses "direitos surgiram como a expressão de outros bens jurídicos, na medida em que o desenvolvimento industrial e tecnológico passou a atingir o que antes era intocado."(COSTA, 2004, p. 98). No campo econômico-social, o elevado custo da implementação dos direitos sociais fez com que o Estado Social entrasse em crise. A superação dessa crise viria pela "minimalização do Estado com a flexibilização dos direitos sociais e a privatização das empresas públicas prestadoras de serviços, ações direcionadas à redução do déficit fiscal." (CARVALHO, 2008, p. 94).

Ao desenvolvimento industrial e tecnológico desenfreado e à crise do Estado de bem-estar social, incrementam-se os riscos sociais, antes mensuráveis, mas que,

---

ideológicos da programaticidade no constitucionalismo dos sistemas políticos ocidentais; a primeira, protótipo do Estado Liberal (sobretudo em sua primeira fase); a segunda, do Estado social, quando este se estréia como forma ou modelo institucional." (BONAVIDES, 2008, p. 233-234).

na sociedade de risco[128] do século XX, se generalizaram, institucionalizando-se uma sensação de medo e insegurança.[129]

Na ótica de Salo de Carvalho (CARVALHO, 2008, p. 88), com essa institucionalização do medo, "todos os tipos de lesão, independente da qualificação do bem jurídico, e de conflitos, para além de sua dimensão pública ou privada, acabam sendo, de algum modo, abarcados pelo controle penal". No plano jurídico, os ordenamentos constitucionais passaram a institucionalizar um programa social democrático "que se traduz pela emergência de um Estado social, cujo princípio está inscrito ao lado do Estado de Direito." E assim vai se consolidando o Estado Democrático de Direito, que, de acordo com Lenio Streck:

> Faz uma síntese das fases anteriores, agregando a construção das condições de possibilidades para suprimir as lacunas das etapas anteriores, representadas pela necessidade de resgate das promessas modernas, tais como igualdade, justiça social e a garantais dos direitos humanos fundamentais. A essa noção de Estado se acopla o conteúdo das Constituições, através do ideal de vida consubstanciado nos princípios que apontam para uma mudança no status da sociedade. Por isso (...) no Estado Democrático de Direito a lei (Constituição) passa a ser uma forma privilegiada de instrumentalizar a ação do Estado na busca do desiderato apontado pelo texto constitucional, entendido no seu todo dirigente-principiológico. (STRECK, 2009, p. 37).

Em uma análise comparativa, Prado, com base nos estudos de Peces-Bara, pontua o seguinte:

> A Constituição, nos modernos Estados Constitucionais democráticos, agasalha de modo conjunto tanto os mecanismos formais de garantia do Estado de Direito, como o princípio democrático e a dimensão social, próprias do Estado democrático e social. No Estado de Direito clássico, liberal, a Constituição aparece como expressão suprema da ordem jurídica

[128] A ideia de "sociedade de risco" foi teorizada por Ulrich Beck na obra Risikogesellschaft: auf dem Weg in eine andere Moderne (Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade, na edição em português). Esta anuncia os efeitos perversos da modernidade, em que a produção das riquezas, as novas tecnologias e o desenvolvimento das diversas áreas do saber humano vêm acompanhadas de igual produção de riscos, muitos deles até então desconhecidos, criando novas situações, problemas e conflitos para a humanidade, em que "o estado de exceção ameaça converter-se em normalidade". (BECK, 2010. p28).

[129] "A sociedade asseguradora se decompõe, a ciência e a lei são tocadas pela dúvida, o mercado e a privatização triunfam, ao mesmo tempo em que o medo retorna. A 'sociedade do risco' assume assim um lugar de Estado-providência e é preciso falar novamente de segurança em substituição à solidariedade. É que o risco assume outra face e uma outra escala, frustrando os instrumentos clássicos de prevenção. E eis-nos, uma vez mais, confrontados com a ambivalência do questionamento das promessas: será, ou bem o retorno do medo hobbesiano e os reflexos securitários, ou o sobressalto da racionalidade inspirado pela 'heuristica do medo', no sentido de H. Jonas, o respeito ao princípio da precaução face aos riscos tecnológicos maiores." (OST; FERNANDES, 2005, p. 317-318).

> estatal (concepção formal e intrínseca), já no Estado Democrático e Social de Direito, ela se vincula e se orienta "aos dados econômico-sociais e às relações entre os cidadãos desenvolvidas no âmbito da sociedade civil". Assim concebida, a Constituição, além de elidir a quase sempre nefasta separação entre Estado e sociedade (concepção material e extrínseca), acaba por se tornar o "marco jurídico básico da própria sociedade civil." (PRADO, 2003, p. 81).

A Constituição Federal de 1988 modela o Estado Democrático e Social de Direito brasileiro, com as premissas acima assinaladas, e consolida a passagem de um Estado liberal burguês para um Estado Social iniciada em meados do século passado. E assim, o Estado Social de Direito brasileiro "ressurge como Estado Democrático."[130]:

> Segundo Miguel Reale, "o adjetivo" 'Democrático' pode também indicar o propósito de passar-se de um Estado de Direito, meramente formal, a um Estado de Direito e de Justiça Social... esse é a meu ver o espírito da Constituição de 1988...". Afinal, democracia não é apenas o governo exercido pelo povo, via eleições direitas, mas também o governo exercido para o povo, em benefício deste, ou seja, para o seu bem-estar. Nas lições de Tercio Sampaio Jr., trata-se da "passagem, marcadamente visível na vida constitucional brasileira, de um Estado liberal burguês e sua expressão tradicional num Estado de Direito, para chamado Estado Social." (YAMASHITA, 2005, p. 55).

Apesar das promessas democráticas e sociais, é importante registrar que a Constituição Federal brasileira (BRASIL, 1988), a exemplo dos textos constitucionais contemporâneos, ao ampliar o rol dos bens jurídicos, incorporando direitos transindividuais, passou a exigir – e em algumas situações o faz de forma expressa – a tutela destes direitos por meio da tutela penal.

Sobre esse modelo, Carvalho afirma:

> Percebe-se, pois, que a Constituição de 1988, para além de reproduzir os tradicionais princípios de direito penal e processual penal, (a) aderiu ao projeto expansionista no que tange à tutela de direitos sociais e transindividuais – v.g. a minimização de garantias processuais em relação aos delitos de discriminação racial; a tutela penal do consumidor; a responsabilidade penal nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular; a tutela penal do meio ambiente e outros; e (b) recepcionou políticas de recrudescimento penal operados por movimentos autoritários. Notadamente os denominados Movimentos de Lei e de ordem – v.g. dirigismo constitucional no que tange à Lei dos Crimes hediondos. (CARVALHO, 2008, p. 89-90).

No aspecto econômico e tributário, a proteção constitucional é traço

[130] Expressão utilizada por Márcia Dometila (1992, p. 22)

marcante, revelando um Estado Democrático de Direito de cunho eminentemente fiscal (tributário), que muito tem demandado do Direito Penal para a consecução das suas tarefas constitucionais.[131]

4.1.1 O Estado Democrático de Direito como Estado Fiscal

A análise da relevância penal do bem jurídico tributário não pode se afastar do contexto do Estado Democrático de Direito, sobretudo porque a ordem tributária está inserida na Constituição Federal (BRASIL, 1988) nos artigos 145 a 169, que elevaram a tributação à proteção constitucional.

Analisando o tributo no contexto apresentado acima, Salomão assevera:

> Compreender o fenômeno tributário dentro do contexto constitucional é, em última análise, buscar a resposta à seguinte questão: para que serve o tributo no atual modelo de Estado brasileiro? Ou, mais especificamente, qual a razão de ser e quais as funções do tributo dentro do Estado de Direito, Democrático e social desenhado na Constituição de 1988. A busca a esta resposta inaugura o estudo dos aspectos tributários necessários à compreensão do fenômeno contemporâneo de criação de normas penais que tutelam o fenômeno tributário. (SALOMÃO, 2001, p. 98).

A dimensão da importância alcançada pelos tributos na evolução do Estado revela a face fiscal do Estado Democrático de Direito, que, sob este aspecto, pode ser compreendido como um Estado Fiscal[132], pois a receita de tributos[133] é a

---

[131] Estes aspectos serão aprofundados nas linhas seguintes e também no Capítulo 5, quando trataremos mais especificamente da expansão da tutela penal tributária no Brasil.

[132] Sobre a utilização do termo Estado Fiscal, adota-se aqui a posição de Heleno Taveira Torres: "Posto à Luz da evolução do Estado, no âmbito do direito tributário, é razoável e coerente distinguir o 'Estado Fiscal' do 'Estado Patrimonial', desde que a função dessa demarcação seja aquela de assinalar a importância alcançada pelos tributos como fonte de financiamento das despesas publicas, justificadas segundo o princípio da capacidade contributiva, em detrimento das formas de financiamento público baseadas nas necessidades pessoais do soberano." (TORRES, 2011a, p. 165).

[133] Na verdade, Casalta Nabais se refere à receita dos impostos, que são os tributos unilaterais. Os tributos bilaterais (ex. taxas, contribuições, etc) seriam aqueles vinculados a uma atividade estatal específica. O termo "Estado Tributário" seria adequado para designar uma forma de financiamento baseado nos tributos bilaterais. Mas não é o caso! "Daí que a generalidade dos estados (modernos) se configure, de uma maneira muito clara, como estados fiscais e não como estados tributários no sentido referido. Vários factores se podem apontar para que as coisas sejam assim e não de outro modo. Por um lado, um bom número de tarefas do estado, que constituem mesmo o núcleo clássico e o núcleo duro da autoritariedade do estado, dada a sua natureza de 'bens públicos' que satisfazem apenas necessidades colectivas e não comportam a possibilidade de exclusão da sua utilização ou consumo, são insusceptíveis de individualização nas suas vantagens ou benefícios e de divisão dos correspondentes custos: é o que acontece com as tarefas estaduais relativas à polícia e às políticas externas, económica, de defesa, etc., que não podem assim ser financiadas senão através dos impostos. Por outro lado, há tarefas que, embora satisfaçam necessidades individuais e portanto sejam susceptíveis de ver os seus custos divididos pelos cidadãos, por imperativos constitucionais, não podem, no todo ou em parte, ser financiadas senão por impostos. Assim acontece na

principal fonte de financiamento das despesas públicas, conforme enfatiza o tributarista português José Casalta Nabais:

> Pois bem, olhando para o suporte financeiro do estado contemporâneo, o que vemos é um estado fiscal, um estado que tem nos impostos o seu principal suporte financeiro. O que, atenta a razão de ser do estado, que é a realização da pessoa humana, a realização da pessoa no respeito pela sua eminente dignidade humana, o estado fiscal não pode deixar de se configurar como um instrumento dessa realização. Porventura o instrumento que historicamente se revelou e continua a revelar como o mais adequado à materialização desse desiderato. (CASALTA NABAIS, 2010, p. 122).

Do ponto de vista do seu financiamento, os Estados atuais, na visão do jurista português, são quase todos Estados fiscais, uma vez que todos os direitos "sejam os clássicos direitos, liberdades e garantias, sejam os mais modernos direitos económicos, sociais, e culturais, têm custos públicos", que são suportados pelos impostos. (CASALTA NABAIS, 2010, p. 115). Cabe ao Estado fiscal pagar a conta do Estado social e essa conta continua crescendo devido às múltiplas e diversificadas tarefas que sucessivamente tem sido atribuídas aos Estados. (CASALTA NABAIS, 2003b, p. 130).

O "Estado Fiscal" surge na evolução do "Estado de Direito", que, nesse contexto, podem ser entendidos como a mesma coisa:

> É quase uma redundância falar em um Estado Fiscal, na medida em que seus únicos diferenciais seriam a cobrança de tributos com base na legalidade, o respeito à igualdade e a princípios de justiça, como capacidade contributiva, e a destinação das suas receitas. Todos os valores afirmados no Estado de Direito, não obstante poucas variações. (TORRES, 2011a, p. 167).

Mas nem sempre foi assim e ainda há, de fato, algumas exceções! Os estudos de Casalta Nabais (2012, p. 191-221) destacam os tipos de Estado pós era medieval, de acordo com a sua fonte de financiamento. Nos estados absolutos do período iluminista, que eram verdadeiros estados proprietários, produtores e empresariais, o suporte financeiro era, de um lado e em continuação das instituições medievais que o precederam, as receitas do seu patrimônio ou propriedade e, de outro, os rendimentos da atividade comercial e industrial por ele próprio assumida e

---

generalidade dos actuais estados, que se configuram como estados sociais, em que a realização de um determinando nível de direitos económicos sociais e culturais, que se traduzam em prestação materiais, quer em prestações financeiras a favor dos cidadãos, tem por exclusivo suporte financeiro os impostos." (CASALTA NABAIS, 2012, p. 199-200).

desenvolvida.

O Estado Socialista (como foi ou é, já que ainda subsistem alguns países com essas características) também não são Estados fiscais, pois, enquanto "*productive states*", não se sustentam com base nos mpostos cobrados de seus cidadãos, mas dos rendimentos da atividade econômica produtiva por eles monopolizada. Essa forma de estado socialista é também designada pelo autor de "Estado Empresarial, em que o estado se assume como agente económico, que produz e distribui primariamente bens e serviços". (CASALTA NABAIS, 2010, p. 116). Segundo Torres (2011b, p. 10), o Estado Socialista é neopatrimonialista, pois vive precipuamente do rendimento das empresas estatais, representando o imposto papel subalterno e desimportante.[134]

Há também outras formas de Estados não fiscais, como aqueles que, graças ao montante de receitas provenientes, por exemplo, da exploração de petróleo, gás natural, ouro, etc., podem dispensar os cidadãos da carga tributária como principal suporte financeiro do Estado (CASALTA NABAIS, 2012, p. 193). Mas esses modelos foram superados, podendo-se afirmar que "o estado fiscal tem sido (e é) a característica dominante e permanente no Estado (moderno), não obstante a sua evolução traduzida na passagem do estado liberal para o estado social." (CASALTA NABAIS, 2012, p. 194).

O tributarista Ricardo Lobo Torres (2011b, p. 8-10) entende o Estado Fiscal como a projeção financeira do Estado de Direito, em três fases evolutivas: a do Estado Fiscal Minimalista, a do Estado Social Fiscal e a do Estado Democrático e Social Fiscal. O Estado Fiscal Minimalista corresponde ao Estado Liberal clássico, que, por não assumir demasiados encargos na via da despesa pública e por não ser o provedor da felicidade do povo, não necessitava de sistemas tributários amplos.

Com a crise do Estado Liberal, o poder público assume um papel de garantidor da segurança, do desenvolvimento e dos direitos sociais, e neste aspecto, o tributo terá um papel preponderante no Estado Social:

> Imaginava-se que o Estado teria como função colocar toda a sua força em favor da realização da propriedade e da felicidade coletiva, cabendo-lhe o

[134] Sobre estes estados, o autor registra: "Entrou em rápida deterioração nos últimos anos, após a reunificação da Alemanha e a extinção da União soviética, subsistindo apenas em poucos países (China, Cuba, etc.). Pretendia ser o momento final do Estado Financeiro, substituindo o Estado Fiscal. Hoje retorna rapidamente à economia de mercado e à atividade financeira baseada nos impostos, reaproximando-se do Estado Fiscal." (TORRES, 2011b, p. 10).

> dever de fomento à segurança, à saúde e tudo o que pudesse ser necessário para tanto. Este foi, sem dúvidas, o embrião do "Estado Social de Direito". A repetição desses modelos teóricos no "walfare state" pelos autores da época não deve causar espécie, dada a preocupação com os fins do Estado e o seu papel de estímulo ao desenvolvimento e outros. (TORRES, 2011a, p. 171).

Esta fase corresponde ao Estado fiscal Social, que floresce no Ocidente no século XX, com as seguintes características:

> Deixa o Estado de ser o mero garantidor das liberdades individuais e passa à intervenção na ordem econômica e social. A atividade financeira continua a se fundamentar na receita de tributos, proveniente da economia privada, mas os impostos deixam-se impregnar pela finalidade social ou extrafiscal, ao fito de desenvolver certos setores da economia ou de inibir consumos e condutas nocivas à sociedade. Pela vertente da despesa a atividade financeira desloca para a redistribuição de rendas, através do financiamento da entrega de prestação de serviços públicos, e para a promoção do desenvolvimento econômico, pelas subvenções e subsídios. O orçamento público se expande exageradamente e o Estado Fiscal Social entra em crise financeira e orçamentária a contar do final da década de 70. (TORRES, 2011b, p. 9).

Para Greco, as exigências do Estado social pressupõe o Estado fiscal:

> na medida em que a sociedade quer um Estado que não seja proprietário de todos os bens (de cuja exploração resultariam recursos suficientes para seu funcionamento) e, mais, se ela pretende que esse Estado faça algo (p. ex., proveja à seguridade social), o dinheiro de que necessita deverá vir de alguma outra origem que não seja a mera exploração do seu patrimônio. Vale dizer, virá da tributação. Daí falar-se em "Estado fiscal" como aquele que, para subsistir, necessita de tributos. (GRECO, 2005, p. 182).

Em decorrência da crise do Estado Liberal, o avanço do Estado Social[135], o surgimento do Estado Democrático e a afirmação do Estado Constitucional, recorre-se às receitas tributárias para o custeio dos direitos sociais e as funções extrafiscais do Estado. O Estado Democrático e Social de Direito corresponde ao que Ricardo Lobo Torres denomina de Estado Democrático Social Fiscal, que:

> Mantém características do Estado Social, mas passa por modificações importantes, como a diminuição do seu tamanho e a restrição ao intervencionismo no domínio social e econômico. Vive precipuamente de ingressos tributários, reduzindo, pela privatização de suas empresas e pela desregulamentação do social, o aporte das receitas patrimoniais e parafiscais. Procura, na via da despesa pública, diminuir as desigualdades sociais e garantir as condições necessárias à entrega de prestação públicas

[135] Sobre o Estado Social de Direito, assevera Heleno Taveira Torres: "O tributo integrava-se, assim, à vida econômica da sociedade como parte da ação do Estado." (TORRES, 2011a, p. 171).

> nas áreas da saúde e da educação, abandonando a utopia da inesgotabilidade dos recursos públicos. Nele se equilibram a justiça e a segurança jurídica, a legalidade e a capacidade contributiva, a liberdade e a responsabilidade. (TORRES, 2011b, p. 9).

Estes fins e objetivos políticos e econômicos do Estado, para o autor (2011b, p. 3), só podem ser financiados pelos ingressos da receita pública, advindos da arrecadação das diversas espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. Destaca ainda a importância dos preços públicos, que constituem receita originária porque vinculada à exploração do patrimônio público, e ainda, a receita pública de multas, as participações nos lucros e os dividendos das empresas estatais, os empréstimos, dentre outros.

A dimensão da função tributária está, pois, relacionada às atividades-fins do Estado, como ensina Harada:

> A finalidade última do Estado é a realização do bem comum. E para isso o Estado precisa prover e aplicar os recursos financeiros. Daí por que os fins da atividade financeira coincidem com as próprias finalidades da atuação estatal destinada à satisfação das necessidades coletivas, que crescem na mesma proporção do agigantismo do Estado moderno. Essas necessidades coletivas são inúmeras e das mais variadas espécies. Abrangem as construções de edifícios públicos, monumentos comemorativos, cemitérios, estádios, aeródromos, hospitais, pontes, praças e viadutos; abertura de ruas, avenidas, estradas vicinais e rodovias; manutenção dos serviços de transporte e comunicações; preservação e conservação de monumentos históricos e artísticos integrados em conjuntos urbanos; defesas interna e externa; prestação jurisdicional; assistência social; previdência social; saúde e higiene; educação e cultura, mais uma infinidade de bens e serviços. (HARADA, 2003, p. 26).

Evidentemente, para satisfazer todos estes encargos sociais, o Estado retira dos seus cidadãos parcela de suas riquezas, através dos tributos. (HARADA, 2003, p. 61). De acordo com os ensinamentos de Aliomar Baleeiro (1997, p. 833), o sistema tributário opera a redistribuição de riquezas por meio da despesa pública. Além disso, o poder público aumentou a intervenção no domínio econômico como mais um instrumento de realização da política econômica voltada para o desenvolvimento nacional. (SALOMÃO, 2001, p. 102).

Percebe-se, pois, que a Constituição Federal de 1988 impôs ao Estado o desempenho de diversas tarefas (muitas delas, sociais) e, ao cidadão, a obrigação de contribuir financeiramente para sua realização, revelando a face fiscal do Estado brasileiro, assim constituído:

> Então ao Estado restam duas formas de captar recursos para seu financiamento: ou atuando diretamente na atividade econômica - o que no ordenamento brasileiro constitui uma exceção, autorizado somente nos casos de imperativos da segurança nacional ou do relevante interesse coletivo, conforme dispõe o artigo 173 da Constituição; ou interferindo na autonomia privada de seus cidadãos através da exigência de tributos, retirando parcela da riqueza de cada cidadão, de acordo com sua situação econômica, na medida em que praticam atos previstos no ordenamento jurídico como hipóteses de incidência tributária.
> Nesta segunda atuação encontra-se o Estado Brasileiro e grande parte dos Estados modernos. A maior fonte de subsistência desses países está na competência tributária, instituída em suas cartas políticas, autorizando a cobrança dos tributos, em especial de impostos, tendo como principal base econômica a renda, o patrimônio, o consumo, o comércio exterior, além de outras figuras tributárias, que adotam base de tributação específica. (BERNARDES; BRANCO, 2009, p. 4983-5012).

Esta percepção da importância do tributo no funcionamento da organização política e social, inclusive para a sobrevivência coletiva e existência digna dos cidadãos, especialmente daqueles que carecem de condições de custear diretamente as condições básicas de vida humana[136], é fundamental para a compreensão da relevância penal do bem jurídico tributário, que será tratada adiante.

4.2 Relevância penal da ordem tributária

A relevância penal da ordem tributária[137] parte da relação direta existente entre a tributação, as funções sociais e a dignidade da pessoa humana, inerentes ao Estado Democrático de Direito, o qual, embora também esteja voltado para a realização de fins sociais, tal qual no Estado Social de Direito, está vinculado à noção de proteção da dignidade da pessoa humana e aos direitos e garantias fundamentais.

---

[136] Que no caso brasileiro é uma grande parcela da população, que acaba sendo financiada pelos impostos, cobrados indistintamente de todos os cidadãos.

[137] Para efeito do presente estudo, os crimes previstos no artigo 168-A e 337-A, ambos do Código Penal, também são crimes contra a ordem tributária, pois as contribuições previdenciárias tem natureza tributária. Desse modo, referir-se a crime contra a ordem previdenciária ou contra a seguridade social, nesse contexto, não tem muita relevância. Sobre a delimitação do Direito Penal Tributário, anota Thadeu José Piragibe Afonso: "Compõe o objeto do Direito Penal Tributário as infrações tipificadas em leis especiais, como a Lei nº 8.137/1990 (que cuida dos Crimes Contra a Ordem Tributária – arts. 1º a 3º -, Econômica e contra as Relações de Consumo), bem como os tipos penais previstos no Código Penal que, muito embora estejam catalogados em capítulos que em nada concernem à proteção da ordem tributária, pertencem ao Direito Penal Tributário por cuidarem de condutas que envolvem a fraude no recolhimento de tributos. Eis os tipos penais tributários constantes do Código Penal: art. 168-A (apropriação indébita previdenciária), art. 334, 2ª parte, (descaminho), art. 316, § 1º (excesso de exação) e art. 337-A (sonegação de contribuição Previdenciária)" (AFONSO, 2012, p. 52-53).

Segundo Edmar Oliveira Andrade Filho (1997, p. 26-27), há um alinhamento entre os princípios constitucionais tributários aos direitos e garantias fundamentais, razão porque são ontologicamente iguais em capacidade de atuar como garantes de direitos individuais e como limitadores do poder estatal de impor tributos e, principalmente, sanções penais, asseverando ainda que:

> No caso dos tributos, a obrigatoriedade de contribuir com os recursos necessários ao funcionamento e manutenção do Estado aparece como contrapartida de um direito deste e não como uma obrigação explicitamente dirigida aos cidadãos. Tal é a magnitude desse direito estatal de arrecadar tributos que o mesmo atua em um patamar superior a alguns princípios e garantias individuais, à medida que o particular que pratica a conduta descrita como geradora da obrigação tributária validamente imposta deve despojar-se de seu patrimônio, que é alcançado por garantia constitucional de resguardo do direito de propriedade, sem que possa invocar essa proteção constitucional. (ANDRADE FILHO, 1997, p. 25).

Estas regras e princípios que orientam a atividade tributária, justificam a tutela penal da ordem tributária pela natureza supraindividual do bem jurídico, pois é a arrecadação de tributos que possibilita ao Estado a realização das atividades destinadas a atender às necessidades sociais (PRADO, 2009, p. 265) e demais tarefas estatais. De acordo com Salomão (2001, p. 188), cujos estudos foram baseados nessas funções constitucionais do tributo e sua natureza coletiva, a arrecadação tributária, concebida pela autora como "instrumento de formação de receita pública e de consecução e implemento das metas socioeconômicas definidas na Constituição, através da percepção dos tributos e cobrados em conformidade com as normas e valores constitucionais", possui relevância penal, pois "representa um valor supraindividual, com relevância constitucional e indiretamente reconduzível à pessoa humana, apto, portanto, a ser tutelado com o emprego da sanção penal, ou seja, sob o ângulo do merecimento da pena".

Aristides Junqueira Alvarenga, ao defender a relevância penal do bem jurídico tributário, pondera que:

> A realização do bem comum, finalidade do próprio Estado, imprescinde dos tributos, cujo destino há de ser a satisfação das necessidades do povo, elemento essencial e primordial de qualquer formação estatal. Os tributos são meios pelos quais o Governo – outro elemento constitutivo do Estado – cumpre seu dever de realizar o bem comum, administrando-os adequadamente. Assim, toda vez que um do povo descumpre seu dever legal de contribuir, mediante recolhimento de tributos devidos, estará ofendendo a Administração Pública, que se torna incapaz de efetivar o bem comum, dada a omissão contributiva individual. A ordem tributária é,

> portanto, valor essencial à Administração Pública e, como parte desta, deve ser juridicamente tutelada, incluída aqui, a tutela penal. (ALVARENGA, 1998, p. 52).

Na síntese formulada por Janaina Conceição Paschoal (2003, p. 204-205), o bem protegido pelo crime de sonegação fiscal pode ser entendido como "a ordem tributária", "erário ou patrimônio público", "receita tributária", "Administração Pública", "proteção do Estado ao recebimento integral de cada um dos tributos", "direito que o Estado tem de instituir e cobrar tributo impostos e contribuições".

Em termos práticos, poder-se-ia compreender a arrecadação tributária como o bem jurídico protegido pela lei penal. Esse entendimento é defendido com ênfase por Claudio Costa (2003, p. 37), segundo o qual "seria hipocrisia pensar diferente" e completa:

> Não é válido argumentar-se que os bens jurídicos seriam a fé pública, a Fazenda Pública (ou Administração Pública) ou um dever de verdade fiscal do contribuinte materializado em normas, ou ainda caracterizá-lo como delito pruliofensivo.
> A Fazenda Pública ou o erário ou o Estado são na verdade os titulares desse bem jurídico ofendido pela infração penal tributária, que é a arrecadação de tributos. (COSTA, 2003, p. 37).

Entretanto, aceitar tal definição comprometeria a dimensão do "valor" supraindividual que se pretende resguardar com a intervenção penal e reduziria o seu alcance a sua expressão meramente monetária ou financeira[138]. A face fiscal do Estado Democrático de Direito nos remete à necessidade de proteção de um sistema de financiamento das despesas e políticas públicas necessárias ao funcionamento do Estado, assim como a implementação e o custeio dos direitos e garantias fundamentais que proporcione uma existência digna aos cidadãos[139].

---

[138] É com base no argumento meramente financeiro que Claudio Costa justifica sua posição, conforme exemplifica: "Para que essas categorizações caiam por terra basta a constatação de que, a uma, se o tributo se encontrar abaixo de R$ 1.000,00 (mil reais), a Fazenda Pública não se interessa pelo crédito (Lei nº 9.469/97), e os tribunais têm reiteradamente trancado ações penais sob o argumento da insignificância da lesão ao bem jurídico, e, a duas, porque o pagamento (ou o mero parcelamento) anterior ao recebimento da denúncia é causa de extinção da punibilidade, tendo-se, portanto, como não violado o bem jurídico desde que efetuado o recolhimento do tributo previamente à deflagração da ação penal. Portanto, indubitavelmente, a arrecadação tributária é o desiderato colimado com a incriminação da sonegação fiscal." (COSTA, 2003, p. 37-38).

[139] Sobre a função do Estado em proporcionar uma existência digna, Claus Roxin, com base na Constituição alemã, anota: "No Estado moderno, junto a essa proteção dos bens jurídicos previamente dados, surge a necessidade de assegurar, se necessário através dos meios do direito penal, o cumprimento das prestações de caráter público de que depende o indivíduo no quadro da assistência social por parte do Estado. Com esta dupla função, o direito penal realiza uma das mais importantes das numerosas tarefas do Estado, na medida em que apenas a proteção dos bens

Ocorre que a tributação vem acompanhada de grande rejeição social. Salvo limitados casos de sensibilidade social, poucas pessoas cumprem voluntariamente as obrigações fiscais, o que reduz a reprovabilidade social do ilícito tributário e exige do Estado Fiscal uma atuação repressiva capaz de desestimular os riscos inerentes à sonegação fiscal, que pode comprometer o bem estar da coletividade e o provimento de necessidades básicas da população e do próprio infrator.

Nessa perspectiva, a tutela penal tributária não visa tão somente a proteção da Fazenda Pública, do Fisco, da "Previdência Social"[140] ou do Estado enquanto Administração Pública. Tampouco poderá buscar o resguardo puro e simples da arrecadação financeira decorrente da tributação. Embora tais aspectos estejam também compreendidos na ordem tributária, esta vai mais além!

Na criminalidade comum, é relativamente fácil dimensionar as consequências do delito, pois, em geral, causa lesão a vítimas determinadas, enquanto na criminalidade tributária, as consequências são incalculáveis, pois não se identifica uma vítima específica[141], mas toda a coletividade que espera do Estado segurança, saúde, educação e outras necessidades básicas. Diariamente os noticiários mostram pessoas sofrendo nas filas dos hospitais públicos, muitas morrem aguardando atendimento. Assim como na saúde, a qualidade dos serviços públicos, e mesmo a incapacidade destes para atender a demanda, é de conhecimento geral. Obviamente, muitas fatores estão relacionados à estes problemas, inclusive a

---

jurídicos constitutivos da sociedade e a garantia das prestações públicas necessárias para a existência possibilitam ao cidadão livre desenvolvimento da sua personalidade, que a nossa Constituição considera como pressuposto de uma condição digna. (ROXIN, 2004, p.28).

[140] No caso dos crimes do artigo 168-A e 337-A. Em relação a estes crimes, o entendimento corrente é de que é o bem jurídico tutelado é a Seguridade social, o seu patrimônio e a ordem tributária, de caráter supraindividual, uma vez que a contribuição previdenciária (objeto do artigo 168-A) e as contribuições sociais (somente aquelas que se destinam à Seguridade Social: contribuição previdenciária, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL) estão diretamente relacionada às prestações públicas no âmbito social.

[141] Discorrendo sobre o aspecto multidimensional do bem jurídico penal-tributário no Estado Democrático de Direito, Adreas Eisele, embora entenda que esse bem jurídico é o patrimônio público, destaca, entretanto, que, em tal contexto: "o patrimônio público formado pela receita tributária tem uma titularidade concorrente, pois ainda que o Estado, institucionalmente considerado, seja o titular direto e imediato desse bem jurídico, o fato de o Estado realizar uma atividade instrumental e o patrimônio público ser um dos meios (sem dúvida o mais importante) necessários para o exercício de suas funções, implica a consequência de a sociedade ser igualmente interessada em relação a tal objeto.

Nesse contexto, os indivíduos componentes da sociedade, na qualidade de destinatários (beneficiários) da atuação estatal a ser implementada com o emprego do patrimônio público, são classificados como titulares indiretos e mediatos desse bem jurídico.

Devido a essa complexidade na configuração do bem jurídico patrimônio público e de sua titularidade, se pode afirmar que o crime contra a ordem tributária atinge duas vítimas, sendo afetado o Estado de forma direta e a sociedade de forma indireta." (EISELE, 2007, p. 16).

corrupção e a má gestão dos recursos públicos. Porém, não se pode olvidar que a sonegação fiscal é um fator de extrema relevância na arrecadação tributária, e está diretamente relacionada às causas da deficiência dos serviços públicos, prejudicando milhões de pessoas.

Dessume-se dessa exposição que há, nos crimes tributários, um bem jurídico imediato, que é a arrecadação tributária e um bem jurídico mediato, consubstanciado em um conjunto de instrumentos necessários ao Estado para suportar financeiramente a consecução da missão do Estado Democrático de Direito, sobretudo proporcionar uma existência digna aos cidadãos. Nesse contexto, a ordem tributária compreende as duas dimensões assinaladas acima e é a forma que melhor corresponde à importância dos tributos em um Estado cuja fiscalidade é central no custeio dessa missão.[142]

Com base nessas premissas, é possível afirmar que o bem jurídico dos crimes tributários é a ordem tributária, definida como conjunto de normas e instrumentos que compõem o sistema tributário, organizado de forma a atender as finalidades estatais, sobretudo a promoção de uma existência digna aos cidadãos. Somente dessa forma é possível encontrar uma relação direta entre a lesão à ordem tributária e a dignidade humana ou a condição social das pessoas, afastando-se de uma relação meramente obrigacional e financeira entre o contribuinte e o poder público (Fisco ou Fazenda Pública) para se conceber a proteção de um interesse coletivo diretamente vinculado ao interesse individual do próprio contribuinte infrator.

Essa definição do bem jurídico-penal tributário assume um papel de suma importância, haja vista sua função limitadora, não se podendo admitir criminalização de condutas desacompanhadas de efetiva lesão ou perigo concreto de lesão à ordem tributária ou mesmo desconsiderar a lesão ou perigo de lesão a esta ordem com base na mera quitação, pós-consumação delitiva, da obrigação tributária.

Com base na proposta garantista adotada nesta investigação, o Direito Penal

---

[142] Posição semelhante é adotada por Alécio Adão Lovatto, com base na doutrina italiana: "A nossa legislação, contudo, em seu conjunto, não estabelece o pagamento do tributo como seu objeto substancial especifico, este seria a ordem tributária em sua autenticidade. Contudo, a arrecadação do tributo surge como um objeto substancial genérico, porquanto por ela teria 'asseguradas y tuteladas las condiciones financeiras indispensables para la satisfacción de las exigencais de la vida de la colectividad y la proteccion de la própria conservación', na expressão de Giorgette. Pode-se dizer que, no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, existe um bem jurídico específico protegido, consistente na ordem tributária em sua autenticidade, como já se discorreu. Há, também, um bem jurídico genérico protegido: um próximo relativo à arrecadação para que o tributo previsto em ser arrecadado seja reduzido, nem suprimido; e outro remoto, consistente dos meios necessários ao Estado para que este objetive o bem comum." (LOVATTO, 2003, p. 92).

deve se ocupar com a proteção de bens jurídicos importantes. No caso da ordem tributária, está presente a relevância constitucional e penal, justificando-se uma intervenção penal em caso de lesão ou perigo de lesão, especialmente porque as consequências da prática de delitos tributários, pelo caráter supraindividual, geralmente causam prejuízo a toda coletividade, comprometendo o funcionamento do Estado e, em muitos casos, o custeio dos direitos sociais básicos como saúde, educação, segurança, transporte e outras necessidades que seriam implementadas com recursos financeiros sonegados ou desviados por meio da criminalidade tributária.

5 A REPRESSÃO DO ILÍCITO FISCAL

5.1 Diferença entre infração administrativa tributária e crime tributário

De modo geral, o ilícito é compreendido como o descumprimento de um dever jurídico, tendo como consequência uma sanção, em caso de desobediência a um dever legal, ou uma reparação da lesão, em caso de descumprimento a um dever contratual.

A definição clássica de ilícito é produto do positivismo jurídico. De acordo com o normativismo kelseneano, ao estabelecer a estrutura hipotética condicional da norma jurídica[143] e o Direito como uma ordem coercitiva, o ilícito passou a ser compreendido como pressuposto fático da norma sancionadora.[144] Para Kelsen, o ilícito estaria sempre ligado a um ato de coação, como consequência da ação ou omissão determinada pela ordem jurídica. Assim, o ilícito não teria nenhuma relação com um descumprimento de valores e deveres metajurídicos, morais ou divinos, já que, para que uma conduta humana seja concebida como ilícita basta que o ordenamento jurídico lhe impute uma resposta sancionadora, ou seja, uma sanção.[145] Afirma Kelsen (2012, p. 127) que o ilícito não é uma negação do direito ou uma conduta contrária ao direito, pois "se existe uma determinada conduta, deve ser efetivado um determinado ato de coação", razão pela qual "o ilícito aparece como um pressuposto (condição) da sanção e não como uma negação do Direito".

---

[143] Neste sentido, Paulo Roberto Coimbra, acolhendo o ilícito como pressuposto fático da norma sancionadora, que também possui uma estrutura hipotética condicional, assevera que: "Neste aspecto, não há distinção estrutural e metodológica entre as normas impositivas e as sancionadoras. Ambas são subdivisíveis em antecedente normativo e consequente normativo, contendo a primeira parte a descrição abstrata de um fato, e a segunda a prescrição abstrata dos efeitos jurídicos que lhe serão imputados.
Apesar da similitude estrutural e metodológica, as normas impositivas, ou primárias, contém sempre em seu antecedente a descrição abstrata de um fato lícito e em seu consequente, uma relação jurídica obrigacional, que erige direitos e deveres correlatos. As normas sancionadoras, d'outra margem, descrevem em seu antecedente um fato marcado pela pecha da ilicitude, imputando-lhe, em seu comando, uma consequência desfavorável: pena ou castigo, uma sanção." (COIMBRA, 2007, p. 132).

[144] Segundo Kelsen, "a ação ou omissão determinada pela ordem jurídica, que forma a condição ou pressuposto de um ato de coerção estatuído pela mesma ordem jurídica, representa o fato designado como ilícito ou delito, e o ato de coação estatuído como sua consequência representa a consequência do ilícito ou sanção. Somente pelo fato de uma ação ou omissão determinada pela ordem jurídica ser feita pressuposto de um ato de coação estatuído pela mesma ordem jurídica é que ela é qualificada como ilícito ou delito; apenas pelo fato de um ato de coação ser estatuído pela ordem jurídica como consequência de uma ação ou omissão por ela determinada é que este ato de coação tem o caráter de uma sanção ou consequência do ilícito. (KELSEN, 2012, p. 124).

[145] Kelsen criticava a teoria dominante na época, que concebia um elemento de valor moral intrínseco ao conceito de ilícito e da sua consequência, em que "o ilícito tem necessariamente de significar algo de imoral e a pena algo de infamante." (KELSEN, 2012, p. 125).

Por isso, assevera que:

> o ilícito (não-Direito) juridicamente apenas pode ser concebido como Direito. Quando se fala de conduta "contrária"‘ – ao-Direito, o elemento condicionante é o ato de coação; quando se fala de conduta "conforme"-ao-Direito, significa-se que conduta oposta, a conduta que evita o ato de coação. (KELSEN, 2012, p.127).

O dever jurídico no positivismo kelseneano (2012, p. 130), possui uma relação essencial com a sanção, pois juridicamente obrigado está o indivíduo que, por meio de sua conduta, pode cometer o ilícito e, assim, pode provocar a sanção, a consequência do ilícito (violação do dever) ou pode evitar a sanção pela conduta oposta (cumprimento do dever).

No caso do Direito Tributário, o antecedente da norma impositiva é denominado hipótese de incidência, e o fato concreto, na regra-matriz de incidência tributária, é chamado fato gerador, de cuja ocorrência surge o dever jurídico, de onde resulta a obrigação tributária. O ilícito representa a conduta humana violadora do dever jurídico tributário estabelecido na norma jurídica tributária, que pode ser uma obrigação principal, consubstanciada em um dever de pagar tributos, ou uma obrigação acessória, representada por um dever de fazer ou não fazer prescrito na legislação tributária. Essa conduta ilícita, no âmbito tributário, é o que denominandos de infração tributária. Uma vez descumpridos estes deveres, a infração tributária passa a ser um pressuposto fático da sanção administrativa tributária.

O crime ou infração penal, assim como o próprio Direito Penal, está estruturado na ideia de lesão a direitos subjetivos da pessoa humana e da coletividade, os quais são tutelados pela ordem jurídica mediante a cominação de pena. Para Feuerbach, toda pena jurídica dentro do Estado é a consequência jurídica, fundada na necessidade de preservar os direitos externos, de uma lesão e de uma lei que comine um mal sensível.[146] É dizer, proteção a bens jurídicos penalmente relevantes, escolhidos como tal pelo legislador ao tipificar as condutas criminosas. O legislador elege abstratamente os bens jurídicos que serão protegidos pela norma penal e sua violação terá como consequência a sanção penal. Ocorre

[146] Na mesma linha de raciocínio, Gomes pondera que o delito "como ofensa a direitos subjetivos (do indivíduo) ou da república (da coletividade), a danosidade social e a necessidade da pena refletem o conteúdo essencial dos limites da intervenção estatal, cuja missão principal é a de assegurar a coexistência entre os seres humanos, que somente podem ser sancionados quando a conduta cause uma lesão a direitos (subjetivos) de outra pessoa". (GOMES, 2002. p. 73).

que esta violação não se caracteriza pela simples prática da conduta prevista no tipo penal. Na tutela penal, a noção de bem jurídico e, consequentemente, a exigência de danosidade ou ofensividade da conduta ao bem jurídico protegido, integra o conceito de crime, que não pode ser compreendido como a mera ação ou omissão típica, violadora de um dever jurídico. O descumprimento do dever jurídico só atrai a consequência sancionatória se, quando da análise do caso concreto, ou seja, no plano hermenêutico,[147] restar demonstrada a efetiva lesão ou risco potencial de lesão ao bem jurídico que a norma visava proteger.

De acordo com o conceito clássico de delito, desenvolvido por Von Liszt e Beling[148], o crime é uma ação típica, antijurídica e culpável. A compreensão destes elementos sofreram transformações[149] e atualmente a antijuridicidade não é concebida como simples e lógica contradição da conduta com a norma jurídica, e passa a ser representada pela danosidade social, ou seja, a lesão ao bem jurídico protegido pelo tipo penal. O elemento subjetivo (dolo e culpa), por obra do finalismo de Welzel (1976, p. 78 e ss), passou a ser compreendido como centro do injusto típico. A culpabilidade, elemento que completa o conceito de crime, concentra-se nas circunstâncias que condicionam a reprovabilidade da conduta violadora do direito, assumindo dupla função de elemento do tipo e de critério de fixação da pena.

Do ponto de vista estritamente formal,[150] não há diferença entre o ilícito penal tributário (crime) e o ilícito administrativo tributário (infração administrativa), já que ambos estariam ontologicamente relacionados ao descumprimento de um comando legal. Nesse sentido, Aurélio Pitanga Seixas Filho (2005, p. 115.) assevera que,

---

[147] Ao discorrer sobre a função teleológica ou interpretativa do bem jurídico, Luiz Regis Prado consigna que esta é entendida "como um critério de interpretação dos tipos penais, que condiciona seu sentido e alcance à finalidade de proteção de certo bem jurídico. Tem-se que o bem jurídico constitui 'o núcleo da norma e do tipo. Todo delito ameaça um bem jurídico (...) Não é possível interpretar, nem portanto conhecer, a lei penal, sem lançar mão da idéia de bem jurídico. Assim, o bem jurídico 'é o conceito central do tipo, em torno do qual giram os elementos objetivos e subjetivos e, portanto, um importante instrumento de interpretação'". (PRADO, 2003, p. 61).

[148] Par melhor compreensão da evolução do conceito de delito, sugere-se: BITENCOURT, 2008; SANTOS, 2002; TAVARES, 2000.

[149] Segundo Cezar Roberto Bitencourt, "o conceito clássico de delito foi produto do pensamento jurídico característico do positivismo científico, que afastava completamente qualquer contribuição das valorações filosóficas, psicológicas e sociológicas. Essa orientação, que pretendeu resolver todos os problemas jurídicos nos limites exclusivos do Direito Positivo e de sua interpretação, deu um tratamento exageradamente formal ao comportamento humano que seria definido como delituoso. Assim, a ação, concebida de forma puramente naturalística, estruturava-se com um tipo objetivo-descritivo, a antijuridicidade era puramente objetivo-normativa e a culpabilidade, por sua vez, apresentava-se subjetivo-descritiva. (BITENCOURT, 2008, p. 207).

[150] Por este conceito formal, para Cezar Roberto Bitencourt (2008, p. 210), crime é toda ação ou omissão proibida por lei, sob a ameaça de uma pena.

basicamente, o ilícito fiscal administrativo está relacionado ao mero erro ou desídia no cumprimento do dever tributário, enquanto na sonegação fiscal (crime) há uma vontade livre do contribuinte em cometer uma fraude ou falsidade para se escusar do pagamento do crédito tributário.

Todavia, uma ação ou omissão típica, para constituir crime e atrair a sanção penal, deve ser culpável (elemento subjetivo) e esta ação humana só é antijurídica, do ponto de vista penal, se houver lesão ou risco potencial de lesão ao bem jurídico abstratamente protegido pelo tipo penal (ofensividade). Enquanto a infração administrativa tributária se consuma com a prática da conduta contrária ao dever jurídico de pagar o tributo ou de cumprimento de deveres formais relacionados ao sistema de arrecadação tributária, como pressuposto fático da sanção administrativa tributária, no crime tributário, só é possível avaliar o descumprimento do dever jurídico a partir da intensidade da ofensa ao bem jurídico protegido pela norma, aspecto que não se extrai de uma simples dedução lógica e avalorativa, mas apenas na análise da ofensividade no caso concreto.

Tem-se observado na doutrina nacional e estrangeira a pretensão de conferir natureza penal às sanções administrativas tributárias com base na unicidade do poder punitivo estatal, aplicando-se-lhes os princípios do Direito Penal de forma supletiva.

Ao analisar a matéria à luz do Direito comparado, Paulo Roberto Coimbra (2007, p. 135) ressalta que, os ilícitos tributários e mesmo os não-delituosos, para os adeptos dessa corrente, na Europa, “encontram-se insertos no universo de investigação do Direito Penal, sendo, para eles, indisputável a prevalência dos princípios gerais do Direito Penal sobre as infrações exclusivamente tributárias”. O autor elenca os argumentos desta corrente, que justificariam esta unicidade, sendo eles: a) os bens jurídicos por elas tutelados (a administração fiscal e a arrecadação tributária), também são protegidos pelo Direito Penal; b) os castigos imputados aos ilícitos meramente tributários têm nítida função punitiva; c) apesar de aplicadas por autoridades administrativas, as sanções tributárias não delituosas consistem em genuínas penas, não se diferenciando em sua essência e finalidade; d) tanto as sanções tributárias quanto as penais tributárias são manifestações do *ius puniendi* estatal, que é único e unitário.

A corrente oposta[151] aponta as seguintes distinções: a) a aplicação de sanção penal é prerrogativa do Poder Judiciário; b) o ilícito penal tributário é necessariamente subjetivo, sendo indispensável a presença do dolo, enquanto os ilícitos de natureza administrativa ou tributária demandam apenas a culpa *stricto sensu*; c) as sanções criminais são incomunicáveis, enquanto as sanções administrativas ou tributárias admitem a possibilidade de sua exigência dos sucessores do infrator; d) no Direito Penal não se admite a reformatio *in pejus*, suscetível de ocorrer na revisão administrativa; e) as sanções tributárias têm limites qualitativos e quantitativos específicos, não raro destoantes do regime jurídico próprio do Direito Penal.

Na lição de Sacha Calmon Navarro (2001, p. 19), "as sanções não são uma exclusividade do Direito Penal, posto seja este um Direito tipicamente sancionatório". O mesmo raciocínio é desenvolvido por Genaro David Góngora Pimentel (2014), para quem, entretanto, a natureza e o alcance da faculdade punitiva do Estado no exercício da administração diferem daquela derivada do Direito Penal. Onofre Alves Batista Junior defende que tais ilícitos são ontologicamente semelhantes, sendo a intensidade da lesão o aspecto diferenciador, conforme escreve:

> Os crimes fiscais em nada diferem, no plano ontológico, dos ilícitos tributários, ou seja, trata-se da mesma sorte de violação das normas jurídicas tributárias, materiais ou formais, qualificadas pela exacerbação da nocividade das respectivas condutas. O que ocorre é que, pelo menos tendencialmente, pela via legislativa, se a infração é gravemente ofensiva aos interesses da coletividade e causa repulsa social, passa a integrar o Direito Penal Tributário; caso contrário, mantém-se nos limites do Direito Administrativo Fiscal, regendo-se pelos seus princípios, devendo ser aplicada pela autoridade administrativa competente. (BATISTA JUNIOR, 2010, p. 435)

Luis Henrique Vieira Rodrigues fundamenta a natureza jurídica da sanção tributária no poder de tributar, no que se diferencia da sanção penal, que estaria fundamentada no poder punitivo estatal:

> No primeiro caso, portanto, teríamos normas cuja natureza jurídica estariam arrimadas no *ius tributandi*, segundo suas limitações ontológicas ("conceito de tributo") e quantitativas – observância da vedação ao efeito de confisco e respeito à capacidade contributiva (TYPKE, 2002); enquanto que no segundo, normas arrimadas no *ius puniendi*, tendo como pressuposto à aplicação das sanções a este regime inerente (privativa de liberdade, restritiva de direito, v.g.) a instauração de um processo regular, segundo

[151] Paulo Roberto Coimbra Silva (2007, p. 135) cita os estudos de Goldschmidt.

> garantias constitucionais (ampla defesa, contraditório, etc....) (RODRIGUES, 2010, p. 327).

Não há como ignorar que qualquer sanção aplicada pelo Estado decorre de um mesmo poder – o poder de coerção, que pode ser denominado de *jus puniendi*, poder sancionador, poder punitivo, poder de repressão, dentre outras terminologias comumente utilizadas para designar a prerrogativa do Estado de utilizar a força para fazer cumprir a lei. Desde as concepções contratualistas de justificação do Estado, até o Estado Democrático de Direito, é consenso que o Estado detém o monopólio da força, condição necessária para conduzir a comunidade política, podendo valer-se da força e impor sanções para garantir a paz social[152], observados, é claro, os limites impostos pelo próprio ordenamento jurídico. Toda sanção estatal decorre do poder punitivo, cuja expressão máxima é a sanção penal, que constitui a intervenção mais grave na vida dos indivíduos, restringindo, e muitas vezes retirando-lhes, direitos fundamentais.

Se as sanções administrativas tributárias e as sanções penais decorrem do mesmo poder punitivo (monopólio da força estatal), o que, então, caracteriza a sanção tributária e a torna distinta da sanção penal?

No Brasil, destaca Lovatto (2003, p. 35), "a legislação tributária estabelece o fato imponível e, administrativamente, aplica multas (sanções) àqueles que não a observam formal ou materialmente. Contudo, tipifica, em legislação especial, condutas como crimes contra a ordem tributária e crimes contra a previdência social." Na linha de investigação adotada neste estudo, o traço diferencial mais importante está relacionado ao bem jurídico e à finalidade da proteção. A sanção administrativa tributária objetiva a proteção da arrecadação tributária, que se traduz em consequências jurídicas que visam garantir o recebimento do tributo[153]. É, então, uma medida de coerção, sem a qual o Estado não conseguiria efetivar a arrecadação dos tributos, haja vista a rejeição social inerente à tributação, conforme assentado no capítulo anterior. Na sanção penal, como visto, há um aspecto valorativo, uma vez que não está restrita à ideia de ameaça com a finalidade de

[152] Ou outros bens, dependendo da concepção de Estado ou da teoria contratualista que se está referindo. No Estado Democrático de Direito, o uso do poder punitivo, assim como toda ação estatal, deve estar voltada para a consecução dos direitos fundamentais, individuais e coletivos.

[153] Não é por outra razão a afirmação de Anderson Furlan: "as principais sanções previstas para o descumprimento de pagar tributo têm o traço de prestação pecuniária, embora possam consubstanciar-se em outras formas, como a apreensão de bens, perda de mercadorias e restrição de direitos. São as sanções administrativas" (FURLAN, 2004, p. 16).

coagir o recebimento do tributo. O bem jurídico penal-tributário é a ordem tributária, que não se resume ao aspecto meramente arrecadatório e, por isso, possui relevância penal.

Entre os crimes fiscais e as infrações administrativas tributárias há uma "distinção formal e, atrás disso, uma grande diferença de regime jurídico", conforme destaca Carvalho (2011, p. 593). Os crimes tributários estão subordinados a princípios, institutos e formas do Direito Penal (tributário), enquanto as infrações administrativas tributárias, de caráter não penal, se submetem aos do Direito Administrativo Sancionador (Tributário). A autonomia dos crimes contra a ordem tributária em relação à infração administrativa tributária é, segundo Cezar Roberto Bitencourt e Luciana de Oliveira Monteiro, o fato de que eles não representam meras infrações à norma tributária, mas sim:

> Comportamentos que afetam a um bem jurídico digno de proteção penal. Esse postulado básico, do qual partimos em razão da concepção do Direito Penal moderno, como Direito Penal mínimo e garantista (limitado, entre outros, pelos princípios da intervenção mínima, da ofensividade, da fragmentariedade e da culpabilidade), no marco de um Estado Democrático de Direito, permite não apenas explicar a diferença que existe entre crime tributário e infração tributária, mas, principalmente, nortear a interpretação e aplicação das normas penais que preveem e punem crimes contra a ordem tributária, com a consequente atribuição de responsabilidade penal. (BITENCOURT, 2013, p. 29).

Há, em todo caso, uma estreita relação na configuração da tipificação dos crimes fiscais, a tipicidade tributária e a infração administrativa tributária. É que, diferentemente da maioria dos crimes comuns, as condutas que compõe o crime tributário, salvo raríssimas exceções[154], não se encontram no mundo natural, mas sim "no universo conceptual do ramo jurídico que constitui seu antecedente lógico: o Direito Tributário."

Na tradição brasileira, o Direito Tributário e o Direito Penal utilizam o método tipológico. Isso leva o Direito Penal Tributário a atuar sob dupla consideração de tipicidade, segundo entendimento de Juary Silva (1998, p. 88): "imediatamente, a da fafispécie penal e, mediatamente, a do fato gerador da obrigação tributária, porque de regra inexiste hipótese de incidência de norma penal tributária sem a intermediação do Direito Tributário."

---

[154] Como, por exemplo, o crime especial de desobediência de autoridade fazendária – parágrafo único, do artigo 1º, da Lei 8.137/90.

Alguns autores tratam essa relação como uma questão de prejudicialidade, conforme ressalta Juary C. Silva, reportando-se à doutrina italiana:

> Andrea Perini exemplifica, nesse particular, dizendo que, de fato, para poder saber se Tício cometeu evasão fiscal é necessário saber quanto pagou de imposto; quanto deveria ter pago; determinar a diferença entre o devido e o pago, o que, caso positivo, poderá fazer afirmar que efetivamente cometeu evasão fiscal.(...)
> 'só nesse ponto o juiz criminal poderá substituir-se ao juiz tributário para irrogar a sanção penal, sendo de fato inimaginável que a um juiz não especializado na matéria tributária seja exigida a delicada tarefa de declarar a existência e valor da evasão fiscal'
> Colocada à parte a dessemelhança entre o ordenamento jurídico italiano e o nosso, em que não existe jurisdição tributária, senão mero procedimento administrativo, esse magistério doutrinário encontra cabal adequação ao Direito brasileiro. Vale dizer: só é admissível cogitar de figuras penais tributárias se e quando estiver positivada a infração tributária na ordem administrativa. (SILVA, 1998, p. 101).

Por essa razão, a tipicidade penal tributária, na maioria das situações, depende da concretização da obrigação tributária[155], mediante a materialização da situação-tipo descrita no fato gerador, antes mesmo que se cogite em tipicidade penal[156]. Esta, por sua vez, há de ser demonstrada concretamente, de forma a permitir, tanto quanto possível, uma correta compreensão do fato imputado ao agente, até porque, em Direito Penal, a pessoa se defende do fato, não da sua capitulação. Por isso, ressalta Lovatto (2003, p. 55), "se não houver uma correta compreensão do fato, inegavelmente, haverá uma má aplicação do Direito".

Essa relação, entretanto, tem se mostrado um instrumento eficaz para inviabilizar a persecução da criminalidade tributária, conforme analisaremos mais adiante.

5.2 Afastamento ou aproximação do Direito Penal clássico

Há um esforço teórico para adaptar o Direito Penal Clássico à nova realidade

---

[155] Vale a advertência de Cezar Roberto Bitencourt e Luciana Monteiro em relação a essa dupla tipicidade: "Essa circunstância não significa, contudo, que os crimes tributários representam uma mera infração das normas tributárias, e tampouco que a imposição de pena esteja orientada pelos critérios de atribuição de reponsabilidade do Direito Tributário. Já vimos que o Direito Penal possui autonomia, regendo-se por regras e critérios de imputação próprios, para a proteção subsidiária de bens jurídicos importantes, frente às ofensas mais significativas à sua preservação. Por isso, também encontramos tipos penais que punem comportamentos praticados por agentes que não integram a relação tributária, mas cujo comportamento apresenta-se perigoso ou lesivo ao bem jurídico ordem tributária, como é o caso, por exemplo, dos crimes tipificados no art. 2º, III e V, e no art. 3º da Lei n. 8.137/90." [155] (BITENCOURT; MONTEIRO, 2013, p. 31).

[156] Conforme destacou Juary Silva (1998, p. 88).

da sociedade de risco, incorporando-se novos bens no âmbito da proteção penal e novas técnicas de tipificação e punição. O tratamento deste tipo de criminalidade não é tarefa fácil para o Direito Penal. Os estudos sobre a matéria apontam dois caminhos: adaptar a dogmática penal a esta nova criminalidade ou criar um sistema sancionador diferenciado.

A diferença básica dessas teses reside no afastamento ou aproximação do Direito Penal Tributário do Direito Penal Clássico, tendo em vista as especificidades da criminalidade tributária e o dever inarredável do Estado Fiscal de arrecadar recursos financeiros através da tributação. Dependendo do viés tributário ou penal do doutrinador, tem-se observado desde a defesa aguerrida dos princípios basilares do Direito Penal, aos quais a tutela penal tributária também estaria subordinada, até mesmo o abandono ou a flexibilização gradual desses princípios garantistas em prol da realização material da missão social do Estado Democrático de Direito ou para o cumprimento de uma finalidade arrecadatória.

Sobre a mudança do papel do Estado no controle penal da ordem econômica e social, o penalista português Jorge de Figueiredo Dias destaca que a Administração:

> finalmente surgida nos umbrais da ordem jurídica e sujeita à limitação da legalidade, concentra agora a sua atividade de polícia na proteção antecipada de perigos para a consistência dos direitos subjectivos dos particulares. Assim se põe pela primeira vez o problema da conexionação da tutela penal com as ofensas à atividade policial da Administração, também esta agora juridicamente relevante. E assim surge um 'direito penal policial' – depois crismado direito penal administrativo -, que se distinguia do direito penal tradicional – ou direito penal de justiça – apenas por constituir uma linha avançada de defesa deste, visando a proteção, não de direito subjectivos determinados, mas de uma série mais ou menos indeterminada de perigos de violações daqueles direitos. (DIAS, 2000, p. 13).

Este novo tipo de postura, típico dos Estados de Bem-Estar social, representou uma reconfiguração do Direito Penal, que vem se transformando em instrumento de proteção da ordem econômica e social[157]. Neste contexto, institutos

[157] "Ou seja, o Estado Social, ao convocar as agências repressivas, lhes aufere a missão de proteção dos novos interesses, fundado na crença em sua capacidade preventiva.
Ocorre que este processo não fica limitado apenas ao impulso à criminalização primária (elaboração de tipos penais), cujo efeito será a desregulamentação da matéria codificada (descodificação). Se o Estado deve intervir de forma a proteger futuras ofensas aos bens jurídicos, tal perspectiva não se restringe apenas aos novos valores e à esfera normativa. A intervenção deve ser ampla: no aspecto legal deve atingir pela coação psicológica os não-desviantes (teorias de prevenção geral negativa), inibindo o corpo social na prática delitiva através do temor da pena; e no plano da execução deve atingir o autor do crime, criando condições para atuação do corpo criminológico sobre o desviante,

do Direito Penal tradicional, tais como autoria e culpa, ganham conceitos peculiares, levando autores como o espanhol Jesús-Maria Silva-Sánchez (2011, p. 182 e ss), a defender a impossibilidade de se voltar "ao velho e bom direito penal liberal" e com isso propõe a diminuição de garantias e do rigor dogmático, que poderia ser explicada e inclusive legitimada no Direito Penal contemporâneo se viesse acompanhada da generalização de sanções menos graves como as pecuniárias, privativas de direitos ou mesmo da reparação penal, em detrimento da pena privativa de liberdade.

O penalista espanhol defende a expansão do Direito Penal para proteger interesses que não pertenciam a seu âmbito clássico de aplicação. Para tanto, propõe um Direito Penal de Duas Velocidades. A primeira velocidade equivale ao Direito Penal mínimo e garantista, aplicável à criminalidade comum, suscetível de pena privativa de liberdade e, em razão da gravidade da sanção, se acharia vinculado à rigidez da dogmática penal e aos princípios e garantias fundamentais. A Segunda Velocidade seria um Direito Penal amplo e flexível, aplicável às novas formas de criminalidade, desde que se impusessem penas mais próximas das sanções administrativas (privativa de direitos, multas, sanções que recaem sobre pessoas jurídicas, dentre outras). Diante da baixa gravidade da pena, nos crimes de Segunda Velocidade restariam flexibilizados os critérios de imputação e as garantias penais.

Essa divisão e consequente ampliação da tutela penal resguardaria o modelo penal clássico e de princípios em relação aos delitos para os quais se aplicaria pena de prisão e, em contrapartida:

> A propósito do Direito penal econômico, por exemplo, caberia uma flexibilização controlada das regras de imputação (a saber, responsabilidade penal das pessoas jurídicas, ampliação dos critérios de autoria ou da comissão por omissão, dos requisitos de vencibilidade do erro etc), como também dos princípios políticos-criminais (por exemplo, o princípio da legalidade, o mandato de determinação ou o princípio da culpabilidade).

---

com objetivo de reabilitação (teorias de prevenção especial positiva), de forma que não volte a delinquir.

Nos dois âmbitos de intervenção investigados (criminalização primária e punição), pode ser verificada a inversão ideológica do discurso dos direitos humanos, entendendo-se por reversibilidade 'a condição do direito de ser interpretado e aplicado em um ou outro sentido, inclusive contraditórios entre si'. Tal diagnóstico é possibilitado pela ampla literatura crítica em criminologia produzida no século passado, desde a crítica às funções declaradas e às realmente exercidas pelas agências penais, sobretudo as instituições totais (Melossi, Pavarini, Barata), até a postura que a expansão do direito penal gerou nos sistemas das garantias penais e processuais penais (Ferrajoli, Hassemer, Zaffaroni)." (CARVALHO, 2008, p. 104).

> Tais princípios, efetivamente, são suscetíveis de uma acolhida gradual e, da mesma forma que se dá hoje entre o Direito Penal e o Direito Administrativo sancionador, não teriam por que ser integrados em idêntica medida nos dois níveis de Direito Penal, com ou sem penas de prisão. (SILVA SÁNCHEZ, 2011, p. 190).

Silva-Sanchez constata ainda a existência de um Direito Penal de Terceira Velocidade. Trata-se de um tipo de reação estatal que guarda estreita relação com o Direito Penal do Inimigo, na definição de Günther Jakobs (2012) e se ocuparia de delinquentes que, reunidas determinadas características de periculosidade[158], seriam despidos da condição de "cidadãos" e deveriam ser tratados como inimigos do Estado e, por isso, não seriam portadores de direitos e garantias fundamentais.

Igualmente preocupado com as peculiaridades de determinados tipos de delitos, o penalista alemão Winfried Hassemer propõe um modelo similar ao de Silva Sánchez, mas com pretensões diferentes. Enquanto este objetiva a expansão e setorização do Direito Penal para albergar os crimes de menor gravidade, Hassemer sugere a redução do Direito Penal e a criação de outro tipo de tutela, que denominou de Direito de Intervenção[159], que não deveria utilizar as pesadas sanções do Direito Penal e ao mesmo tempo atuasse com garantias mais restritas. Esse sistema jurídico é assim definido pelo autor:

> Recomenta-se regular aqueles problemas das sociedades modernas, que levaram à modernização do Direito Penal, particularmente, por um "Direito de Intervenção", que esteja localizado entre o Direito Penal e o Direito dos ilícitos administrativos, entre o Direito Civil e o Direito Público, que na verdade disponha de garantias e regulações processuais menos exigentes que o Direito Penal, mas que, para isso, inclusive, seja equipado com sanções menos intensas aos indivíduos. Tal Direito "moderno", seria não só normativamente menos grave, como seria também, faticamente mais adequado para acolher os problemas especiais da sociedade moderna**.** (HASSEMER, 2003, p. 156).

Para Hassemer, o Direito Penal deve se voltar ao seu núcleo central, que ele chama de Direito Penal Nuclear (Kernstrafrecht),[160] a um campo no qual possa

---

[158] Delinquentes reincidentes, habituais, profissionais e integrantes de organizações criminosas organizadas.

[159] "Acho que é necessário refletir, e agora externo a vocês algumas idéias que ainda não estão totalmente maduras e que talvez possam ser objeto de debates. Acredito que é necessário pensarmos em um novo campo do direito que não aplique as pesadas sanções do direito Penal, sobretudo as sanções de privação de liberdade e que, ao mesmo tempo possa ter garantias menores. Eu vou chama-lo de 'Direito de Intervenção'. Esse nome pode ser mudado, mas por enquanto vamos chama-lo assim mesmo." (HASSEMER, 1994, p. 49).

[160] "Certamente pertencem a este Direito Penal todas as lesões aos bens jurídicos individuais clássicos, e pertencem a esse, também, os perigos graves e visíveis (...); a formação de associações

funcionar, “que são os bens e direitos individuais, vida, liberdade, propriedade, integridade física, enfim, direitos que podem ser descritos com precisão, cuja lesão pode ser objeto de um processo penal normal.” No Direito de Intervenção, por sua vez, o autor frisa que “os direitos coletivos são muito mais importantes que os direitos individuais.” (1994, p. 49 e ss).

Nessa ordem de ideias, o penalista português Jorge de Figueiredo Dias (2000, p. 11-63) sugere a atuação de um Direito Penal Secundário para a contenção do descumprimento de mandamentos de caráter eminentemente administrativos ou de mera ordenação e que seja capaz de conter as novas formas de criminalidade da sociedade contemporânea, reservando-se ao Direito Penal tradicional a tutela dos bens jurídicos individuais clássicos.

Grande parte dos dilemas presentes no Direito Penal Tributário brasileiro decorre exatamente da incompreensão da relevância do bem jurídico-penal tributário, das dificuldades de repressão desses ilícitos pelo Direito Penal tradicional e de uma escolha equivocada, tanto do legislador quanto do aplicador da lei e da administração fazendária, em conferir à tutela penal tributária a mesma função arrecadatória característica das sanções administrativas atributárias.

Em obras recém-publicadas no Brasil, nota-se o florescimento de um discurso pela flexibilização dos direitos e garantias fundamentais para combater a criminalidade econômica e tributária, conforme se verifica na *Teoria do Direito Penal Econômico e Fundamentos Constitucionais da Ciência Criminal Secundária*, de Luciano Nascimento Silva (2010), que defende a mitigação do sistema garantista, e propõe uma leitura diferenciada para a legalidade penal, com a aceitação das normas penais em branco, a parcial ruptura do princípio da taxatividade e a admissão dos tipos penais abertos como integração analógica.

Este mesmo discurso antigarantista está presente nos artigos publicados na obra *Inovações no Direito Penal Econômico*, organizada por Artur de Brito Gueiros Souza (2011), de viés marcadamente punitivo, embora a maioria dos seus autores tenha se colocado como partidária do Garantismo Penal ferrajoliano.

Na referida obra, vale registrar as duras críticas que Valmir Costa Magalhães faz sobre a interpretação dita equivocada do Garantismo Penal no Brasil:

---

criminosas e subversões, são exemplos de quais tipos de perigo um Direito Penal deve conter.” (HASSEMER, 2003, p. 156).

> Pode-se afirmar até mesmo que as idéias embutidas no garantismo penal têm sido muito mais citadas do que efetivamente estudadas e conhecidas a fundo, inclusive pela parcela da jurisprudência dos Tribunais Superiores brasileiros que tem aplaudido e fomentado o denominado garantismo à brasileira. No formato em que vem sendo concebido e aplicado por parte da doutrina e jurisprudência brasileiras, esse garantismo à brasileira vem a confirmar a assertiva de Massimo Brutti, direcionando-se predominantemente aos crimes de colarinho branco ao passo que, para os delitos comuns, resta o incremento do rigor penal. (MAGALHÃES, 2011, p. 205-206).

A crítica, como se verá ao longo deste estudo, não é desarrazoada, uma vez que o rigor penal continua sobre as classes vulneráveis, enquanto os criminosos de colarinho branco continuam gozando de benefícios que, na prática, os protegem contra a ameaça concreta da pena de prisão, a qual é velha conhecida da sua clientela preferida: as classes socialmente mais desfavorecidas da sociedade.

A seletividade do Direito Penal abordada por Zaffaroni, Batista, Alagia e Slokar (2003, p. 43 e ss) nos ajuda a compreender este fenômeno. Para os autores, em todas as sociedades contemporâneas é selecionado um reduzido número de pessoas para se submeterem à força do poder punitivo estatal, por meio da imposição de uma pena. Esta seleção penalizante é denominada criminalização, que decorre da atuação de um conjunto de agências[161] que formam o sistema penal.

Esse processo de criminalização se desenvolve em duas etapas: primária e secundária. A criminalização primária acontece no momento da elaboração da lei penal, que estabelece um programa normativo, selecionando as condutas humanas que serão caracterizadas como infração penal e as penas que serão aplicadas quando os indivíduos praticarem as condutas prescritas na norma incriminadora. Essa etapa da criminalização é exercida pelas agências políticas[162], possui um caráter geral e abstrato[163] e se refere a condutas e atos que devem ser observados por todos os membros da sociedade.

Esse programa normativo deve ser concretizado pelas agências secundárias[164] na etapa da criminalização secundária, que é, na definição dos

---

[161] O termo agência é empregado pelos autores em sentido amplo e se referem a todos os entes que atuam no sistema penal.

[162] Geralmente o Poder Legislativo e o Executivo.

[163] "Apesar da criminalização primária implicar um primeiro passo seletivo, este permanece sempre em certo nível de abstração porque, na verdade, as agências políticas que elaboram as normas nunca sabem a quem caberá de fato, individualmente, a seleção que habilitam. Esta se efetua concretamente com a criminalização secundária." (ZAFFARONI; BATISTA; ALAGIA; SLOKA, 2003, p. 44).

[164] Policiais, promotores, advogados, juízes, agentes penitenciários e outros entes que atuem na instrução e persecução criminal. É importante destacar outras agências (a mídia, as agências

autores:

> ação punitiva exercida sobre pessoas concretas, que acontece quando as agências policiais detectam uma pessoa que supõe-se tenha praticado certo ato criminalizado primariamente, a investigam, em alguns casos privam-na de sua liberdade de ir e vir, submetem-na à agência judicial, que legitima tais iniciativas e admite um processo (ou seja, o avanço de uma série de atos em princípio públicos para assegurar se, na realidade o acusado praticou aquela ação); no processo, discute-se publicamente se esse acusado praticou aquela ação e, em caso afirmativo, autoriza-se a imposição de uma pena de certa magnitude que, no caso de privação de liberdade de ir e vir da pessoa, será executada por uma agência penitenciária (prisionização). (ZAFFARONI; BATISTA; ALAGIA; SLOKA, 2003, p. 43).

A criminalização primária é um programa imenso e nunca, em nenhum país, houve a intenção de ser efetivado na sua totalidade. Apenas uma parte insignificante do programa primário é efetivada pelas agências de criminalização secundária, que têm limitada capacidade operacional e, consequentemente, não têm outro recurso senão agir seletivamente.[165]

Em 1989, estudando a perda de legitimidade do sistema penal, Zaffaroni já afirmara que o sistema penal opera quando e contra quem quer, conforme se expressa:

> A seletividade estrutural do sistema penal – que só pode exercer seu poder repressivo legal em um número insignificante das hipóteses de intervenção planificadas – é a mais elementar demonstração da falsidade da legalidade processual proclamada pelo discurso jurídico-penal. Os órgãos executivos têm "espaço legal" para exercer poder repressivo sobre qualquer habitante, mas operam quando e contra quem decidem. (ZAFFARONI, 1996, p. 27).

Não por acaso, as pessoas selecionadas pela criminalização secundária são exatamente aquelas mais vulneráveis na sociedade ou que momentaneamente se

---

políticas, etc) que atuam nas duas etapas da criminalização, influenciando, sobretudo a atuação da polícia e também das agências políticas, em um movimento direcionado para medidas punitivas urgentes (aumento da criminalização e do rigor das penas, dos regimes de cumprimento, etc), que servem para criar uma sensação de segurança, ainda que essas medidas não correspondam necessariamente à concretização da pena. Em relação aos crimes contra a ordem tributária, em âmbito Federal, a Secretaria da Receita Federal se destaca como um agencia preponderante na operacionalização da criminalização secundária, determinando a atuação dos outros agentes. Sobre essa preponderância da Receita Federal direcionamos o leitor para a obra de Alexandre Kern (2002), onde o autor aborda, no item 2.2 (p. 77 e ss), os agentes do processo de seleção da criminalidade contra a ordem tributária.

[165] "A seleção criminalizante secundária não apenas se orienta pelo poder de outras agências como também se exerce condicionada a sua limitações operativas, inclusive qualitativamente: em alguma medida, toda burocracia acaba por esquecer seus objetivos, substituindo-os pela reiteração ritual, finalizando geralmente por fazer o mais simples." (ZAFFARONI; BATISTA; ALAGIA; SLOKA, 2003, p. 45-46).

encontram nesta condição. Entre os vulneráveis estão pessoas que são estereotipadas pela sociedade como delinquentes e, por isso, "se tornam vulneráveis, por serem somente capazes de obras ilícitas toscas e por assumi-las desempenhando papéis induzidos pelos valores negativos associados ao estereótipo" (ZAFFARONI; BATISTA; ALAGIA; SLOKA, 2003, p. 49). Essa é a clientela preferida do sistema penal, responsável pela homogeneidade da população carcerária, uma vez que correspondem à grande maioria da população prisional.

No outro grupo estão aqueles que, com menos frequência que os pertencentes ao grupo anterior, sofrem a ação seletiva. São as pessoas criminalizadas por comportamento tosco ou trágico. Embora estejam fora do estereótipo de delinquente, agiram toscamente e com brutalidade tão singular que se tornaram vulneráveis. São as exceções do sistema penal, que servem para legitimar o modelo e, consequentemente, reafirmar os estereótipos:

> A punição de pessoas não convencionais legitima, ainda mais, a existência de indivíduos pré-concebidos como criminosos. Além da posição social desvantajosa, estas pessoas, por possuírem educação primitiva, acabam por realizar 'obras toscas', ou seja, os atos ilícitos por eles praticados são menos elaborados e, consequentemente, mais visíveis. (TANGERINO; CANTERJI, 2007, p.37-38).

Há ainda a criminalização devido à falta de cobertura, que acontece excepcionalmente. São as pessoas que, "de modo muito excepcional, ao encontrar-se em uma posição que o tornara praticamente invulnerável ao poder punitivo, levou a pior em uma luta de poder hegemônico e sofre por isso uma ruptura de vulnerabilidade." (ZAFFARONI; BATISTA; ALAGIA; SLOKA 2003, p. 49). A criminalização dessas pessoas serve para "encobrir ideologicamente a seletividade do sistema, criando uma aparência de tratamento igualitário." (2003, p. 50).

A criminalização pelo estereótipo condiciona o funcionamento da ação criminalizadora de tal modo que a torna inoperante para qualquer outra clientela, como nos delitos contra a ordem econômica e tributária em relação aos quais vários entraves políticos, burocráticos e financeiros, aliados ao tecnicismo jurídico, acabam por inviabilizar a efetiva punição de alguém[166] que não se encaixa no estereótipo de delinquente. A mídia e as agências políticas pressionam, grandes escritórios de advocacia formulam questionamentos jurídicos de difícil solução, são criadas formas

[166] Que são os criminosos de colarinho branco, na concepção de Edwin Sutherland.

diferenciadas de pena. Enfim, na concepção dos autores (2003, p. 48), o sistema proporciona uma distribuição desigual do poder punitivo que beneficia determinados setores sociais, que deles se aproveitam e, em razão disso, resistem a qualquer mudança.

Em pesquisa realizada em 2001, Alexandre Kern (2002), com o intuito de verificar como era operado o processo de definição e seleção secundária da criminalidade tributária, após investigação empírica sobre a atuação da Receita Federal no Rio Grande do Sul, relata evidências das práticas seletivas realizadas no âmbito da administração e fiscalização tributária que dificultam a persecução da criminalidade tributária: omissão na comunicação ao Ministério Público de fatos que, em tese, configurariam crime tipificado na Lei nº 8.137/90; carência de pessoal na área de fiscalização e direcionamento de grande parte da mão de obra dos agentes para atividades não arrecadatórias; deficiências técnicas e operacionais da Receita Federal, que prejudicam a fiscalização; e a negociação habitual com o infrator que tenha praticado conduta tipificada nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, que é pressionando a realizar o pagamento, sob a ameaça de envio de comunicação do fato ao Ministério Público.

Após análise das Representações Fiscais Para Fins Penais (RFPFR) formalizadas pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF) do Rio Grande do Sul, no período de 1996 a 2000, o autor aponta algumas evidências desse mecanismo de seleção:

> a) pela forte concentração das RFPFP em um determinado tributo, marcadamente, o IRPJ (tabela 21 e gráfico 17)
> b) pela forte concentração das RFPFP em determinadas condutas: omissão de receitas e apropriação de IPI e IRRF, para os casos de pessoas jurídicas, e omissão de rendimentos, nos casos de pessoas físicas (tabelas 13, 14, 26 e 28, gráficos 9, 10 e 21)
> c) concentração das ações fiscais junto a pessoas jurídicas em detrimento dos procedimentos a pessoas físicas (tabelas 11, 12, 25 e 26, gráficos 7 e 8). Algumas unidades sub-regionais não formalizaram processos de RFPFP contra pessoas físicas (Chuí, Santa Cruz do Sul, Santo Ângelo e Uruguaiana);
> d) concentração das RFPFP sobre contribuintes de pequeno porte, tanto nos casos de pessoas jurídicas quanto nos de pessoas físicas (tabelas 15 e 16, gráfico 11 e 12);
> e) nos caos de pessoas físicas, as RFPFP são mais frequentemente lavradas contra empresários, médicos e advogados, nessa ordem (tabela 25). Já as RFPFP contra pessoas jurídicas são mais numerosos quando estas atuam no setor do comércio varejista (tabela 23). (KERN, 2002, p. 118).

Com base no quadro acima, a conclusão do autor confirma a preferência da ação criminalizadora secundária sobre os mais vulneráveis:

> Essas observações permitem concluir que a formação acadêmica dos AFRF, a quantidade e a qualidade dos treinamentos oferecidos pela SRF para sua capacitação e desenvolvimento e as restrições impostas aos seus deslocamentos dentro do Estado acabam por introduzir um viés na atuação da Fiscalização, que tem efeito fortemente seletivo no que diz respeito à identificação de infrações criminais contra a ordem tributária. Apesar do grande número de tributos administrados pela SRF, a formação acadêmica e o treinamento dos AFRF concentra sua atenção na fiscalização do IRPJ e na detecção de infrações "tradicionais", quase sempre relacionadas com o documentário fiscal obrigatório (a "engenharia tributária" frequentemente escapa), junto a contribuintes de pequeno porte e atuantes em setores menos dinâmicos da economia, com menos condições de fazer frente às técnicas de auditoria da SRF (no jargão do fiscal, "chutar cachorro morto"). Os contribuintes de porte maior e mais capitalizados conseguem livrar-se da fiscalização, técnica e materialmente menos aparelhada. (KERN, 2002, p. 118).

Sobre a impunidade dos criminosos de colarinho branco, Streck, com base em pesquisa realizada em 1998, por Ela Wiecko V. Castilho,[167] ressalta:

> De 1986 a 1995, somente 5 dos 682 supostos crimes financeiros apurados pelo Banco Central resultaram em condenações em primeira instância na Justiça Federal. A pesquisa revela, ainda, que 9 dos 682 casos apurados pelo Banco Central também sofreram condenações nos tribunais superiores. Porém – e isso é de extrema relevância – nenhum dos 19 réus condenados por crime do colarinho branco foi para a cadeia! Esse quadro, passados mais de 10 anos, não apresenta alterações significativas.
> A pesquisa em questão ressalta, ainda, que o número de 682 casos apurados é extremamente pífio, em face dos milhares de casos de crimes de colarinho branco que ocorrem a todo ano no país! (STRECK, 2009, p. 33).

Este cenário demonstra as dificuldades da repressão desse tipo de criminalidade, apesar do inegável interesse do Estado Fiscal na proteção da ordem tributária, que convive com a resistência de uma clientela não-convencional, que resiste em se submeter aos rigores da sanção penal com base em "um discurso ora velado ora normatizado de que a pena privativa de liberdade não é a mais aplicada para os poderosos" (TANGERINO; CANTERJI, 2007, p.43), reconhecidos como

[167] Foram analisados 682 casos rastreados em todo Brasil, relativos a condutas enquadradas como crime contra o sistema financeiro, no período de 1988 a 1995, submetidos à Polícia, ao Ministério Público e ao Judiciário, por meio do Banco Central. Os dados da pesquisa se encontram na obra de Ela Wiecko V. Castilho (1998)

respeitáveis e admirados homens de negócio[168].

5.3 Paradoxo brasileiro – entre a expansão e a despenalização

A intervenção penal na economia acompanhou a evolução dos modelos de organização sócio-política. Do Estado liberal clássico, que pouco intervia na ordem econômica e social, passou-se a modelos em que a presença do Estado interventor e regulador se fazia cada vez mais necessária para o sucesso das diretrizes políticas e ideológicas, deslocando, progressivamente, o foco do Direito Penal econômico para o sistema de arrecadação tributária, responsável por captar os recursos necessários para custeio do Estado Fiscal.

No Brasil, a sonegação fiscal foi tipificada apenas em 1965, porém, o interesse estatal por esse tipo de conduta é centenária em nosso país, embora antes restrito aos regulamentos administrativos, conforme ressaltam Tangerino e Braude (2007, p.29), para quem o interesse nessa criminalização só surgiu quando a necessidade de arrecadar aumentou em face da necessidade de construir-se uma nação forte, aliada à ideologia militar.

No âmbito do Direito Penal, a legislação brasileira tratava genericamente das condutas relacionadas ao sistema de arrecadação tributária. A preocupação com a repressão penal dos comportamentos tendentes a prejudicar a tributação foi contemplada no Código Criminal do Império (BRASIL, 1830), que, na Parte Segunda, Título VI (Dos crimes contra o tesouro público e propriedade pública), Capítulo III, tipificou o crime de contrabando[169], para o qual era prevista a pena de perdimento das mercadorias ou gêneros e multa.

Regramento similar foi mantido no Código Criminal da República (BRASIL, 1890), que, no Livro II, Título VII (Dos Crimes contra a Fazenda Pública) tipificou o

---

[168] Ana Luiza Almeida Ferro destaca a análise de Robert Merton acerca da admiração por essas pessoas, tendo por base a sociedade americana: "Ele inclusive nos colhe a atenção para o fenômeno nada novo de que, em particular a sociedade americana, a admiração relutante das pessoas, frequentemente expressa no âmbito privado, e, não raro, no público, por esses homens 'astutos, espertos e bem-sucedidos' (como os chamados robber barons), configura um produto de uma estrutura cultural em que o 'sacrossanto' fim virtualmente consagra os meios" (FERRO, 2009, p. 135).

[169] "Art. 177. Importar, ou exportar generos, ou mercadorias prohibidas; ou não pagar os direitos dos que são permittidos, na sua importação, ou exportação.
Penas - perda das mercadorias ou generos, e de multa igual á metade do valor deles". (BRASIL, 1830)

contrabando no artigo 265 (único artigo do capítulo em referência),[170] inserindo outros elementos no tipo, ampliando o rol das condutas caracterizadas como contrabando e ainda instituiu a pena de prisão (um a quatro anos), além das penas "fiscaes".

O Decreto-Lei nº 65, de 14 de dezembro de 1937 (BRASIL, 1937), ao dispor sobre o recolhimento das contribuições devidas por empregadores e empregados aos Institutos e Caixas de Aposentadorias e Pensões, equiparou, por meio do seu artigo 5º,[171] a conduta de não recolhimento de contribuições retidas dos empregados ao crime de apropriação indébita (com a denominação de "furto"), na época prevista no artigo 331 da Consolidação das Leis Penais (BRASIL, 1932).[172]

Com a promulgação do Código Penal de 1940 (BRASIL, 1940), pelo Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940, no seu texto original, foram previstos os crimes contra a Administração Pública direta ou indiretamente relacionados ao sistema de arrecadação tributária, tais como o contrabando e descaminho (artigo 334[173]), praticado pelo contribuinte, ou mesmo os tipos relacionados à lisura da administração tributária, como a facilitação do contrabando ou descaminho (artigo 318[174]) e o excesso de exação (artigo 316, §§ 1º e 2º[175]). Destacam-se ainda os

---

[170] "Art. 265. Importar ou exportar, generos ou mercadorias prohibidas; evitar no todo ou em parte o pagamento dos direitos e impostos estabelecidos sobre a entrada, sahida e consumo de mercadorias e por qualquer modo illudir ou defraudar esse pagamento:
Pena – de prisão cellular por um a quatro annos, além das fiscaes." (BRASIL, 1890)

[171] "Art. 5º O empregador que retiver as contribuições recolhidas de seus empregados e não as recolher na época própria incorrerá nas penas do art. 331, nº 2, da Consolidação das Leis Penais, sem prejuízo das demais sanções estabelecidas neste decreto-lei."(BRASIL, 1937)

[172] "Art.331 – É crime de furto, sujeito às mesmas penas, e guardadas as distinções do artigo precedente:
1. (...)
2. - apropriar-se de coisa alheia que lhe houver sido confiada, ou consignada por qualquer título, com obrigação de a restituir, ou fazer dela uso determinado;" (BRASIL, 1932)

[173] Texto original antes da reforma do Código Penal:"Art. 334 Importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria:
Pena - reclusão, de um a quatro anos.
§ 1º incorre na mesma pena quem pratica:
a) navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei;
b) fato assimilado em lei especial a contrabando ou descaminho.
§ 2º A pena aplica-se em dobro, se o crime de contrabando ou descaminho é praticado em transporte aéreo." (BRASIL, 1940)

[174] Texto original antes da reforma do Código Penal: "Art. 318 - Facilitar, com infração de dever funcional, a prática de contrabando ou descaminho (art. 334):
Pena - reclusão, de dois a cinco anos, e multa, de um conto a dez contos de réis." (BRASIL, 1940)

[175] Texto original antes da reforma do Código Penal:
"§ 1° Se o funcionário exige imposto, taxa ou emolumento que sabe indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza: Pena - detenção, de seis meses a dois anos, ou multa, de um conto a dez contos de réis.

crimes contra a fé pública afetos às atividades tributárias, como as figuras de falsificação de papéis públicos tipificadas no inciso I e V do artigo 293[176]. Todas estas figuras típicas, exceto o contrabando, não tinham caráter propriamente econômico ou tributário, mas visavam "a lisura do funcionamento do Estado, pano de fundo para a existência da concorrência perfeita, para que o mercado dos liberais pudesse existir a plenos pulmões." (TANGERINO; CANTERJI, 2007, p.25).

A década de 60 marca a transição do modelo liberal para o estado de bem estar social, com o incremento da intervenção estatal na ordem econômica. Na visão de Prado (2009, p. 269), aumenta-se a preocupação com a evasão fiscal e se começa a pensar na necessidade de uma tipificação específica para a matéria, para a prevenção e repressão das condutas que objetivavam a supressão ou redução dos recursos necessários à consecução dos objetivos do modelo de Estado que se fortalecia. Passa-se, então, a utilizar a tutela penal como forma de garantir o sucesso de um modelo de financiamento das despesas públicas, sobretudo na área social, que se intensificava com a Lei nº 3.807, de 26 de Agosto de 1960 (BRASIL, 1960), denominada Lei Orgânica da Previdência Social, que ampliou os benefícios sociais, e, em contrapartida, distribuiu os custos destes benefícios com a sociedade, impondo aos trabalhadores e empresários o recolhimento de contribuições previdenciárias. Coube ao artigo 86[177] a equiparação da falta de repasse total ou parcial dos valores devidos à Previdência Social ao crime de apropriação indébita, prevista no artigo 168[178] do Código Penal.

---

§ 2º - Se o funcionário desvia, em proveito próprio ou de outrem, o que recebeu indevidamente para recolher aos cofres públicos:
Pena - reclusão, de dois a doze anos, e multa." (BRASIL, 1940)

[176] Texto original antes da reforma do Código Penal:"Art. 293 - Falsificar, fabricando-os ou alterando-os:
I - selo postal, estampilha, papel selado ou qualquer papel de emissão legal, destinado à arrecadação de imposto ou taxa;
V - talão, recibo, guia, alvará ou qualquer outro documento relativo a arrecadação de rendas públicas ou a depósito ou caução por que o poder público seja responsável;" (BRASIL, 1940)

[177] "Art. 86. Será punida com as penas do crime de apropriação indébita a falta de recolhimento, na época própria, das contribuições e de outras quaisquer importâncias devidas às instituições de previdência e arrecadadas dos segurados ou do público.
Parágrafo único. Para os fins dêste artigo, consideram-se pessoalmente responsáveis o titular da firma individual, os sócios solidários, gerentes, diretores ou administradores das emprêsas incluídas no regime desta lei." (BRASIL, 1960)

[178] "Art. 168 - Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção:
Pena - reclusão, de um a quatro anos, e multa.
Aumento de pena
§ 1º - A pena é aumentada de um terço, quando o agente recebeu a coisa:
I - em depósito necessário;

Logo após a implantação do modelo interventor da ditadura militar instaurada no Brasil, foi editada a Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964 (BRASIL, 1964) que, por meio do artigo 11[179], incluiu, entre as condutas que constituíam a figura típica da apropriação indébita, o não-recolhimento, no prazo legal, de imposto de renda, do imposto de consumo e do imposto do selo.

Não tardou para o Estado, visando coibir a sonegação fiscal e o incremento da arrecadação tributária, editar a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965 (BRASIL, 1965), tipificando, no artigo 1º[180], o crime de sonegação fiscal, que se caracterizava

---

II - na qualidade de tutor, curador, síndico, liquidatário, inventariante, testamenteiro ou depositário judicial;
III - em razão de ofício, emprego ou profissão." (BRASIL, 1940)

[179] "Art 11. Inclui-se entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita, definido no art. 168 do Código Penal, o não-recolhimento, dentro de 90 (noventa) dias do término dos prazos legais:
a) das importâncias do Impôsto de Renda, seus adicionais e empréstimos compulsórios, descontados pelas fontes pagadoras de rendimentos;
b) do valor do Impôsto de Consumo indevidamente creditado no-s livros de registro de matérias-primas (modêlos 21 e 21-A do Regulamento do Impôsto de Consumo) e deduzido de recolhimentos quinzenais, referente a notas fiscais que não correspondam a uma efetiva operação de compra e venda ou que tenham sido emitidas em nome de firma ou sociedade inexistente ou fictícia;
c) do valor do Impôsto do Sêlo recebido de terceiros pelos estabelecimentos sujeitos ao regime de verba especial.
§ 1º O fato deixa de ser punível, se o contribuinte ou fonte retentora, recolher os débitos previstos neste artigo antes da decisão administrativa de primeira instância no respectivo processo fiscal.
§ 2º Extigue-se a punibilidade de crime de que trata êste artigo, pela existência, à data da apuração da falta, de crédito do infrator, perante a Fazenda Nacional, autarquias federais e sociedade de economia mista em que a União seja majoritária, de importância superior aos tributos não recolhido, executados os créditos restituíveis nos têrmos da Lei nº 4.155, de 28 de novembro de 1962.
§ 3º Nos casos previstos neste artigo, a ação penal será iniciada por meio de representação da Procuradoria da República, à qual a autoridade de julgadora de primeira instância é obrigada a encaminhar as peças principais do feito, destinadas a comprovar a decisão final condenatória proferida na esfera administrativa.
§ 4º Quando a infração fôr cometida por sociedade, responderão por ela os seus diretores, administradores, gerentes ou empregados cuja responsabilidade no crime fôr apurada em processo regular. Tratando-se de sociedade estrangeira, a responsabilidade será apurada entre seus representantes, dirigentes e empregados no Brasil." (BRASIL, 1964)

[180] "Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:
I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;
II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;
III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;
IV - fornecer ou emitir documentos graciosos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.
V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sôbre a parcela dedutível ou deduzida do impôsto sôbre a renda como incentivo fiscal.
Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vêzes o valor do tributo.
§ 1º Quando se tratar de criminoso primário, a pena será reduzida à multa de 10 (dez) vêzes o valor do tributo.

pelas condutas fraudulentas previstas nos incisos I a IV, cuja prática poderia resultar na supressão ou redução do tributo, que estavam implícitas na descrição das condutas, embora não se exigisse o resultado lesivo. Posteriormente, o rol das figuras típicas do artigo 1º foi ampliado com a Lei nº 5.569, de 25 de novembro de 1969 (BRASIL, 1969), que incluiu o inciso V. Ressalta-se que a Lei nº 4.729/65[181] ampliou ainda o rol das condutas do crime de contrabando e descaminho, previsto no artigo 334, do Código Penal.

A citada lei de sonegação fiscal não utilizava a expressão "tributo", mas sim, "pagamento de tributo", o que, a rigor, não fazia diferença, já que, o que se buscava, na verdade, era a proteção da arrecadação dos valores devidos a título de tributos. Também se exigia o dolo específico ("com a intenção de eximir-se ... do pagamento do tributo"). No modelo de crime formal adotado pela Lei nº 4.729/65, era suficiente, para a caracterização do delito, a intenção do agente na redução ou supressão do tributo.

Ainda na década de 60, outras legislações ampliaram a repressão penal na área tributária. O artigo 2º do Decreto-Lei nº 326, de 8 de maio de 1966 (BRASIL, 1966b), equiparou o não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados ao crime de apropriação indébita.[182] Posteriormente, o Decreto-Lei nº 1.104, de 16 de

---

§ 2º Se o agente cometer o crime prevalecendo-se do cargo público que exerce, a pena será aumentada da sexta parte.
§ 3º O funcionário público com atribuições de verificação, lançamento ou fiscalização de tributos, que concorrer para a prática do crime de sonegação fiscal, será punido com a pena dêste artigo aumentada da têrça parte, com a abertura obrigatória do competente processo administrativo." (BRASIL, 1965),

[181] "Art 5º No art. 334, do Código Penal, substituam-se os §§ 1º e 2º pelos seguintes:
§ 1º Incorre na mesma pena quem:
a) pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei;
b) pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando ou descaminho;
c) vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem;
d) adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou Industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal, ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos.
§ 2º Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos dêste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências.
§ 3º A pena aplica-se em dôbro, se o crime de contrabando ou descaminho é praticado em transporte aéreo". (BRASIL, 1965)

[182] "Art. 2º A utilização do produto da cobrança do impôsto sôbre produtos industrializados em fim diverso do recolhimento do tributo constitui crime de apropriação indébita definido no art. 168 do Código Penal, imputável aos responsáveis legais da firma salvo se pago o débito espontâneamente, ou, quando instaurado o processo fiscal, antes da decisão administrativa de primeira instância.
Parágrafo único. A ação penal será iniciada por meio de representação da Procuradoria da República, à qual a autoridade de primeira instância é obrigada a encaminhar as peças principais do

junho de 1970 (BRASIL, 1970), criou a figura do depositário infiel de tributos, que, embora não caracterizasse um instituto penal, sujeitava à prisão administrativa aqueles que deixassem de recolher à Fazenda Pública os valores dos impostos de que eram simples detentores.[183]

Na década de 90, houve uma notável expansão da intervenção penal na economia com a edição Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 (BRASIL, 1990a), que atualmente disciplina os crimes contra a ordem econômica e tributária[184]. Em relação aos crimes tributários, principalmente aqueles previstos nos artigos 1º e 2º[185], abandonou-se o modelo de crime formal previsto anteriormente. Apesar disso,

---

feito, destinadas a comprovar a existência do crime, logo após decisão final condenatória proferida na esfera administrativa." (BRASIL, 1966b)

[183] Art. 2º Incluem-se entre as relações de qualquer natureza, de que trata o artigo 1º do Ato Complementar nº 42, de 27 de janeiro de 1969, as obrigações de caráter tributário, e as consistentes no recolhimento à Fazenda Pública de valôres arrecadados de terceiros, para êsse fim, e na declaração ao Banco Central do Brasil de bens, dinheiro ou valôres a que se refere o artigo anterior.
(...)
§ 2º Considera-se depositário, para todos os efeitos, aquêle que detenha, por fôrça de lei, valor correspondente a tributos descontados ou recebidos de terceiros, com a obrigação de os recolher aos cofres da Fazenda Nacional.
Art. 3º O Ministro da Fazenda, em decisão fundamentada, poderá determinar a prisão administrativa, por prazo não superior a noventa dias, do contribuinte que deixar de recolher aos cofres da Fazenda Pública o valor dos tributos de que é simples detentor, nos têrmos do § 2º do artigo anterior.

[184] Sobre este momento expansionista, Juracy C. Silva anota: "Já em 1990, o legislador agiu de modo atabalhoado, ignorando o Estado Democrático de Direito (art. 1º da CF) e a boa técnica legistativa, para produzir um diploma canhestro, desvinculado de alguns dos princípios mais comezinhos da Ciência Penal e com o objetivo precípuo de aumentar, *à l'outrance,* a arrecadação tributária. Com o escopo, vale dizer, de aterrorizar os contribuintes, encostando-os contra a parede, a fim de que pagassem rapidamente as obrigações tributárias. Estava-se no puro domínio econômico, desvinculando-se de toda consideração ética, jurídica ou social. Tanto isso é verdade que, a despeito da proliferação de slogans como 'tudo pelo social', a disparidade de renda no País atingiu níveis alarmantes, e os índices sociais revelam a existência de milhões de carentes e desassistidos, que atravancam as urbes e as cercanias destas, seja nas favelas, seja nas próprias vias públicas" (SILVA, 1998, p. 22)

[185] "Art. 1° Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.
Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.
Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.
Art. 2° 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;

houve uma ampliação, ao menos no sentido simbólico, do rigor penal sobre a criminalidade tributária[186], com o incremento das condutas passíveis de punição, o aumento das penas e a inclusão de uma modalidade especial de desobediência cometida contra a autoridade fazendária, com pena elevadíssima e desproporcional em comparação àquela prevista para o delito comum de desobediência, tipificado artigo 330 do Código Penal[187].

Na Lei nº 8.137/90, buscou-se sintetizar os elementos subjetivos do tipo no *caput* do artigo 1º, retirando da descrição típica o dolo específico, mas a falsificação

---

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." (BRASIL, 1990a),

[186] Na exposição de motivos do Projeto de Lei nº 4.728/90, encaminhado ao Congresso Nacional pelo Poder Executivo, que deu origem à Lei 8.137/90, é visível essa pretensão expansionista: "A conceituação dos crimes que têm como consequência o não-pagamento de tributos, e as penalidades imponíveis, a seus autores, deixam muito a desejar, mercê de suas imprecisões e lacunas, não só na definição dos fatos tipificadores do crime, como também na fixação da pena aplicável quando de seu cometimento.
2. Em verdade, o objetivo básico colimado, qual seja o de desestimular a prática criminosa, não vem sendo alcançado, fato esse que tem causado grandes e irreparáveis prejuízos à Fazenda Nacional.
3. Não representará uma inverdade afirmar-se que, ao contrário do que deveria ocorrer, a prefalada legislação, de certa forma estimula a prática de crime em vez de coibi-la.
4. Diante desse quadro, entende-se absolutamente necessária a tomada de providências imediatas, aperfeiçoando-se as normas reguladoras da matéria, o que se propõe seja feito de acordo com as normas constantes do anexo projeto de lei, que ora tenho a honra de submeter à apreciação de V. Exa.
5. O projeto em foco trata do crime contra a administração tributária mediante a adoção de definições mais abrangentes do que aquelas hoje existentes.
6. Além disso, o projeto proposto, em algumas hipóteses, torna mais severa a penalidade aplicável, prevendo a reclusão de dois a cinco anos para o infrator, ao invés dos atuais seis meses a dois anos de detenção.
7. Outra inovação que se propõe consiste em se estender a terceiros que, não tendo praticado diretamente o ato delituoso, tenham colaborado, de uma forma ou de outra, para sua prática.
8. Dispondo sobre a extinção da punibilidade, estabelece que a mesma terá lugar quando o agente promover espontaneamente o pagamento do tributo ou contribuição, inclusive adicional, antes do início da ação fiscal. Essa disposição põe fim à situação até agora vigente, que consiste em verdadeiro estímulo à prática de atos danosos ao Erário Público, eis que ocorria extinção da punibilidade quando o agente, já tendo sido iniciada a ação fiscal, recolhia o crédito tributário, antes da decisão administrativa de primeira instância. Em alguns casos, ao delinquente era permitido realizar o pagamento até o início da ação penal, para beneficiar-se com a extinção da punibilidade."
9. Os dispositivos relacionados com a autoridade fiscal ampliam seu grau de competência em relação à investigação da prática de crime, podendo referida autoridade, até mesmo, proceder à apreensão de bens e documentos, bem como remeter diretamente ao Ministério Público os elementos comprobatórios da infração, para instrução do procedimento penal cabível (...)". (BRASIL, 1990b, p. 11-12).

[187] "Art. 330 - Desobedecer a ordem legal de funcionário público:
Pena - detenção, de quinze dias a seis meses, e multa." (BRASIL, 1940)

material e ideológica ficou implícita na leitura dos incisos.

Não se pretende com este estudo a análise detalhada destes tipos penais e tampouco dos equívocos técnicos e terminológicos do texto legislativo, que por reiteradas vezes utilizou termos tributários fora do seu contexto, além da confusa descrição das figuras típicas, que pode levar ao enquadramento do mesmo fato em mais de um tipo, bem como o critério desproporcional utilizado na definição das penas.

Com a leitura dos dispositivos citados, nota-se a preocupação do legislador com a arrecadação de receita tributária. Os crimes de sonegação fiscal, no sentido estrito, são aqueles definidos no artigo 1º, da Lei nº 8.137/90. A ação do agente está centralizada, alternativamente, em dois verbos: "reduzir" ou "suprimir" tributo, ou contribuição social e qualquer acessório. As formas das condutas estão previstas nos incisos I a V, mas em todas elas, para se configurar a sonegação de impostos em sentido estrito, deve haver a intenção do sonegador, que age com a intenção de "reduzir" ou "suprimir" tributos, bem como o resultado danoso consistente na redução ou supressão dos valores devidos a título de tributos. (LOVATTO, 2003, p. 76).

Observa-se que o parágrafo único, do artigo. 1º, da Lei nº 8.137/90, não pressupõe redução ou supressão do tributo, como ocorre nos incisos I a V, se constituindo em punição por mera desobediência.

Os crimes relacionados ao descumprimento de obrigações acessórias estão capitulados no artigo 2º, que são crimes formais para os quais não se exige a redução ou supressão de tributo. Nestes casos, como salienta Lovatto (2003, p. 117), o que se está a proteger não é a arrecadação do tributo, mas sim a veracidade das declarações (inciso I), o patrimônio público pela exigência de honestidade de entregar à pessoa jurídica de direito público aquilo que, em nome dela, cobrou ou descontou (inciso II), a finalidade do incentivo fiscal, vedando a cobrança de comissão (inciso III), o desvio (inciso IV), a veracidade contábil, evitando programas que permitem dupla contabilidade (inciso V). Há que se ressaltar, porém, a conduta do inciso II, que pressupõe um efetivo prejuízo (redução ou supressão), decorrente da apropriação indevida do valor do tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo indireto.

Uma década depois[188] da edição da lei dos crimes contra a ordem econômica

[188] Com a edição da Lei 9.983, de 14 de julho de 2000.

e tributária, o expansionismo penal tributário é reforçado no Código Penal, que passou a disciplinar as condutas antes previstas na legislação especial previdenciária, com algumas alterações. Foram incluídos no Código os artigos 168-A[189], que tipifica o crime de apropriação indébita previdenciária e o artigo 337-A[190], relativo ao crime de sonegação de contribuição previdenciária, com penas equivalentes às previstas na Lei nº 8.137/90 para o crime de sonegação fiscal.

À primeira vista, o aumento dos tipos penais e das penas relacionados à ordem tributária apresenta uma contradição às constatações de Edwin Sutherland (1940), já que estaria o Estado perseguindo os criminosos de colarinho branco,

[189] "Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:
Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.
§ 1o Nas mesmas penas incorre quem deixar de:
I - recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;
II - recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;
III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.
§ 2o É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.
§ 3o É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:
I - tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou
II - o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais." (BRASIL, 1940)

[190] "Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;
II - deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;
III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:
Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.
§ 1o É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.
§ 2o É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:
I - (VETADO)
II - o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.
§ 3o Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassa R$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa.
§ 4o O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social." (BRASIL, 1940)

historicamente blindados pelo sistema penal. Estaria o legislador penal brasileiro na tendência oposta à seleção criminalizante das classes vulneráveis, como denunciado por Zaffaroni, Batista, Alagia e Slokar (2003)? Estaríamos diante de uma "inversão de seletividade",[191] uma vez que "os destinatários das leis penais de crimes empresariais já são conhecidos desde o momento em que a lei é editada?" (TANGERINO; CANTERJI, 2007, p.42).

Há um falso paradoxo nessa opção político-criminal, que atua com aparente rigor sobre a classe socialmente mais privilegiada, historicamente alheia ao sistema penal, a qual, entretanto, continua praticamente intocável pela ação da criminalização devido a uma série de benefícios despenalizadoras previstas no momento da criminalização primária e do complexo e moroso sistema de fiscalização e arrecadação tributária, que acabam inviabilizando a ação criminalizadora secundária, e imunizando os delinquentes tributários.

Essa imunidade típica dos criminosos de colarinho-branco resulta de complexidades legais adrede preparadas, do julgamento por tribunais especiais, da cumplicidade das autoridades, etc. (SANTOS, 1984, p. 38).[192] Na visão de Edwin Sutherland, essa criminalidade ainda conta com um ressentimento relativamente inorganizado da população, pois as práticas criminosas não causam tanto clamor público como ocorre na criminalidade comum[193]. Isso, segundo o sociólogo, se deve a alguns fatores, conforme síntese de Ana Luiza Almeida Ferro:

> a) As violações da lei por homens de negócios têm caráter complexo, não constituindo em ataque simples e direto de uma pessoa contra outra, como o são as lesões corporais, com efeitos difusos, que podem se espalhar por um longo período de tempo e atingir um elevadíssimo número de pessoas, sem que alguém, em particular, sofra muito, em um dado tempo, e exigindo, em muitos casos de crimes de colarinho branco, a apreciação por parte de expertos nos ramos profissionais da verificação do fato sob investigação;
> b) os meios de comunicação não exprimem os sentimentos morais organizados da comunidade quanto aos crimes de colarinho branco,

[191] Na expressão utilizada por Salo de Carvalho e Amilton Bueno de Carvalho, segundo os quais, "O efeito deste processo foi 'demonizar' os responsáveis por delitos vinculados ao poder – desde os crimes econômicos (fundamentalmente crimes contra os sistemas financeiros, administração pública, previdência social et cetera) aos delitos violentos praticados contra os ativistas políticos (crime-verde oliva)."(...) "Todavia, como contra-efeito, ocorreu uma espécie de romantização dos atores de crimes contra o patrimônio, cujo status desviante aufere-lhe o rótulo de herói e/ou vítima de um modelo penal influenciado pelas estruturas do capitalismo.) (CARVALHO; CARVALHO, 2004, p. 84-85).

[192] Ver também: SUTHERLAND, 1940, p. 7

[193] "The public, likewise, dos not think of the businessman as a criminal; that is, the businessman does not fit the stereotype of 'criminal'" (SUTHERLAND, 1961, p. 224). Tradução nossa: "O público, da mesma forma, não vê os homens de negócio como criminosos, ou seja, o homem de negócio não se encaixa no estereótipo de 'criminoso'"

> parcialmente devido à complexidade destes e à dificuldade de apresentá-los como notícias, mas possivelmente muito mais em razão do fato de tais agências pertencerem a homens de negócios ou serem por eles controlados e de elas próprias se envolverem nas violações de muitas das leis sob comento;
> c) as normas regulando o mundo dos negócios e os crimes relacionados se encontram alocados em uma parte relativamente nova e especializada das legislações, enquanto os delitos tradicionais permanecem inseridos no corpo dos códigos penais regulares, recebendo estes delitos a maior atenção dos professores de Direito penal, os quais têm negligenciado o conhecimento da maior parte do Direito penal do Estado moderno, sendo que, de modo semelhante, o público em geral comumente não possui consciência de muitas das disposições especializadas, daí resultando a falta de organização do ressentimento público. (FERRO, 2009, p. 159).[194]

Há, ainda, na criminalidade econômica e tributária, um aspecto interessante, relacionado ao elemento subjetivo que envolve esses criminosos de colarinho branco: “eles parece não possuir consciência de estarem praticando algum delito.” (KERN, 2002, p. 39).

Nisso, já acreditava Sutherland, para quem os criminosos de colarinho branco:

> não se vêem enquadrados no estereótipo de ‘criminoso’, eles não costumam pensar em si mesmos como "violadores da lei". Essa é apenas uma forma diferente de dizer a mesma coisa. Nas suas relações particulares, entre os homens de negócio, falam com orgulho de suas violações da lei, pois esta, não a sua violação, é que lhes parece reprovável. As consequências dessas violações normalmente não os incomodam, pois eles têm o apoio dos seus pares. (SUTHERLAND, 1961, p. 223, tradução nossa).[195]

Essa sensação de ausência de culpa por parte dos criminosos de colarinho branco é ressaltada nas palavras de Luiz Carlos Rodrigues Duarte, citado nos estudos de Lira:

> Para eles não existe “culpa”, embora possa haver “culpa jurídica”; eles creem e agem como se nada de imoral, ilegítimo ou ilegal estivessem fazendo; acreditam serem instrumentos do desenvolvimento social e melhores que o governo, dado que esse “arrecada muito” e não apresenta ao povo os resultados sociais desejados, enquanto ele – o bem sucedido empresário – além de gerar empregos, mantém instituições de caridade, faz doações aos pobres (...) (DUARTE, apud LIRA, 1995, p. 351).

---

[194] Ver também: SUTHERLAND, 1961, p. 54-55.

[195] do not conceive of themselves as conforming to the stereotype of “criminal”, they do customarily think of themselves as “law violators”. This is another aspect of different word for the same essence. In their confidential relations businessmen speak with pride of their violations of law, and regard the enactment of the law rather than its violation as reprehensible. Their consciences do not ordinarily bother them, for they have the support of their associates in the violation of the law.

Ao abordar os argumentos vitimológicos nos crimes contra a ordem tributária, Andreas Eisele (2007, p.18), com base nos estudos de David Matza e Gresham M. Sykes (1957; 1961),[196] ressalta que esse tipo de criminosos procura reduzir a importância da relação com a vítima indireta ou mediata (a sociedade), "acentuando a relação com a vítima direita ou imediata (o Estado), de modo a deslocar o paradigma de abordagem do fato do contexto do modelo político do Estado Social e Democrático de Direito para a perspectiva do Estado liberal." Sykes e Matza abordaram os argumentos comumente utilizados para tentar justificar os comportamentos desviantes, chamadas de técnicas de neutralização ("*The denial of Responsibility*," "*The Denial of Injury*", "*The Denial of the Victim", "The Denial of the Condemners*" e "*The Appeal to Higher Loyalties*") que, segundo os autores americanos (1957, p. 667) complementam as idéias de Sutherland quanto às definições favoráveis para a violação da lei. Os autores destacam que as técnicas de neutralização se adaptam melhor a determinados comportamentos desviantes do que em outros, como ocorre na delinqüência juvenil. (1957, p. 670)

Nesse contexto, Eisele (2007, p.18-22) explica como essas técnicas de neutralização operam na criminalidade tributária: a) a exclusão da própria responsabilidade, tentando justificar o comportamento criminal mediante a indicação de fatores insuperáveis que atuariam como uma força irresistível que teria levado o sujeito a cometer o delito, redefinindo o comportamento como eticamente adequado; b) a negação da natureza criminal do fato, atenuando sua gravidade social mediante sua reclassificação jurídica (geralmente indicando uma suposta natureza administrativa da infração) e desviando a atenção para os delitos comuns e se apegando ao caráter subsidiário da intervenção penal; c) negação da vítima, afirmando que não é possível identificar vítima nenhuma ou mesmo desclassificando a atuação da vítima como eticamente inadequada; d) a desqualificação da atuação estatal, desviando a gravidade social do fato para a ineficiência, inadequação, violência, falta de legitimidade e outras deficiências da atuação estatal, a ponto de o sujeito que praticou o delito ser considerado como uma vítima, deslegitimando a intervenção penal do Estado em relação à sua conduta.

A estas técnicas teorizadas por Sykes e Matza, Eisele (2007, p.22)

[196] David Matza e Gresham M. Sykes analisaram a delinqüência juvenil nos artigos: Techniques of Neutralization: A Theory of Delinquency. In American sociological review. American Sociological Review, Vol. 22, No. 6, pp. 664-670, Dez., 1957; e Juvenile delinquency and subterranean values. In American sociological review. American Sociological Review, Vol. 26, No. 5, pp. 712-719, oct., 1961.

acrescenta o argumento do excesso da carga tributária como técnica de justificação da prática da evasão tributária, "de modo a neutralizar a reprovabilidade do fato mediante a 'exclusão da responsabilidade' do sujeito, aliada à 'desclassificação da vítima imediata', pela atribuição de responsabilidade ao Estado pela realização do fato." Outra técnica comumente utilizada e destacada por Eisele (2007, p.27) é o argumento da ineficácia da atuação técnica dos agentes fiscais e a corrupção de diversos deles, e assim procura-se desqualificar, no plano ético, os responsáveis pelo controle estatal do fato delitivo. Acrescenta ainda o autor o argumento da generalização da evasão, devido à deficiência da fiscalização, pretendendo desqualificar a vítima direta (o Estado) pela "desproporcionalidade na divisão da carga tributária que por fim é suportada somente por uma pequena parcela dos sujeitos que deveriam pagar tributos."

Na prática judiciária e na administração fazendária nos deparamos com diversos dilemas que são recorrentes, muitos deles ainda sem soluções ou adiados por medidas casuísticas, fruto de uma política criminal paradoxal que gravita entre um modelo coercitivo de arrecadação tributária e um modelo penal simbólico[197], antigarantista e seletivo.

Além dos próprios "homens de negócio" se colocarem acima da lei, os legisladores, na visão de Edwin Sutherland[198], os veêm como pessoas que se

[197] A ideia de Direito Penal Simbólico, também denominado de Direito Penal de Emergência, faz referência às práticas, comuns nos dias atuais, de se buscar dar uma resposta "simbólica" à sociedade para demandas por ela consideradas emergenciais. A esse respeito, Carlo Velho Masi leciona: "As normas elaboradas a partir dos discursos de emergência integram o que se comumente se convencionou chamar de 'Direito Penal simbólico', que tem por objetivo, antes da busca por soluções, a demonstração da especial importância outorgada pelo legislador aos aspectos de comunicação política de curto prazo na aprovação social das normas correspondentes. A partir desse modelo de Política Criminal, ou de política de segurança, consentâneo a uma ciência jurídica voltada exclusivamente à eficácia, cria-se um sistema jurídico tecnocrático, tendente à destruição das propostas de solução estrutural dos problemas sociais. A criação das novas incriminações se desenvolve na medida em que a ampliação do poder sancionador não possa, por si mesmo, através dos processos de justificação, garantir a estabilidade da norma. Assim, tratando do principio da estabilidade da norma como fundamento simbólico de poder, o descompasso entre essa pretendida estabilidade e os problemas que a realidade apresenta força necessariamente a adoção de soluções normativas para esses problemas. Os conflitos que a realidade social oferece deixam de ser resolvidos por meio de mecanismos de atuação real e passam a servir de motivo para acentuar-se a sanha legislativa" (MASI, 2013, p. 35).

[198] "Probably much more important than fear, however, is the cultural homogeneity of legislators, judges, and administrators with businessmen. Legislators admire and respect businessmen and cannot conceive of them as criminals; businessmen do not conform to the popular stereotype of 'the criminal'. The legislators are confident that these respectable gentlemen will conform to the law as the result of very mild pressure." (SUTHERLAND, 1961, p. 47). Tradução nossa: "Provavelmente, muito mais importante do que o medo, no entanto, é a homogeneidade cultural dos legisladores, juízes e administradores em relação aos homens de negócio. Os legisladores admiram e respeitam os homens de negócio e não podem concebê-lo como criminosos; os homens de negócio não se

curvarão à lei mediante pressão muito mais suave que na criminalidade comum. Esta tendência de que a lei direcionada aos "homens de negócio" sejam bastante indulgentes e que as penas e as formas de executá-las indicam favoritismo aos delinquentes da classe socialmente mais favorecida[199] é evidenciada, na criminalidade tributária, uma vez que, por um lado cria-se uma aparência de aumento do rigor no combate à criminalidade tributária e, por outro, diante dos benefícios despenalizadores e das complexidades dos instrumentos criados para a persecução penal, acaba inviabilizando a efetiva punição.

5.3.1 Benefícios despenalizadores da criminalidade tributária

A ameaça da pena criminal tem sido utilizada com pretensões exclusivamente arrecadatórias, esvaziando a dimensão delimitadora do bem jurídico-penal tributário. O propósito arrecadatório está explícito no programa primário de repressão criminal da ordem tributária. Como registro dessa pretensão, destaca-se o voto do Deputado Federal Arnaldo Prieto, relator na Comissão de Finanças e Tributação, do Projeto de Lei nº 4.788/90, encaminhado ao Congresso Nacional pelo Poder Executivo, por ocasião da elaboração da Lei nº 8.137/90:

> A caótica situação a que chegaram as finanças do País é sem dúvida, consequência da sonegação fiscal, do contrabando e do descaminho que se alastram por todos os seus quadrantes nos últimos vinte anos.
> O desmantelamento da organização do Fisco Federal, no final da década de sessenta, a inserção, na Carta Política então vigente, pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, do art. 196, que vedava a participação de servidores público no produto da arrecadação de tributos e multas, e a desativação da fiscalização tributária, desde aquela época, promoveram tal incremento na prática da sonegação fiscal, que se tornou, hoje, um meio quase inevitável par a sobrevivência das empresas.
> A eliminação do "déficit" público e a reversão do processo inflacionário só poderão ser plenamente alcançados, de forma estável, se o Governo Federal voltar a combater efetivamente a sonegação fiscal.
> A adoção de penalidades mais severas para os crimes contra a administração tributária, desde que complementada por um efetivo e permanente acionamento do Fisco e da cobrança administrativa e judicial dos créditos tributários, constituiria um instrumento eficaz de alcance do objetivo colimado." (BRASIL, 1990, p. 51-52).

Os reflexos deste reforço penal da arrecadação tributária são notórios e

---

encaixam no estereótipo popular de 'criminoso'. Os legisladores estão confiantes de que estes respeitáveis cavalheiros se curvarão à lei mediante uma pressão mais leve."

[199] Na definição de Marshall B. Clinard (LINARD, Sociology of Deviant Behavior, 1957, p. 161), citado por: DUARTE, 2003, p. 9

causam sérios problemas na prática forense, gerando soluções legislativas e jurisprudenciais que são fruto de uma leitura equivocada da proposta garantista, elevando o descrédito de uma área do Direito Penal que se revela cada vez mais simbólica.

Veja-se, por exemplo, as disposições legislativas que, sem nenhuma preocupação com a relevância penal do bem jurídico tributário e das graves consequências da sonegação fiscal,[200] concedem benefício da extinção da punibilidade mediante o pagamento do tributo. É que, além do objetivo meramente arrecadatório, outro se sobressai, que é a extinção da própria punibilidade pelo pagamento do tributo (KERN, 2002, p. 49), reafirmando o falso paradoxo tratado acima.

Na lição clássica de Nelson Hungria (1941, p. 579), as causas de extinção da punibilidade consistem na abdicação ou renúncia do direito ou poder do Estado de impor ou executar pena, por motivos vários, naturais ou políticos, subsequentes ao crime. Acompanhando os ensinamentos de Reale Junior (2004, p. 182-203), afirma Queiroz:

> A existência de duas espécies distintas de razões pelas quais se esvazia o poder-dever estatal de punir: 'A extinção pode se dar em razão da abolição da configuração criminal do fato realizado', como nas hipóteses de descriminalização, 'ou em razão do fato perdurar sendo delituoso, mas faltar o poder de puni-lo, como, por exemplo, na ocorrência da prescrição. (QUEIROZ, 2007, p. 131-132).

De acordo com a visão funcionalista de Claus Roxin (1997, p. 977), a extinção da punibilidade decorre de uma escolha dogmática funcional para os casos nos quais, em uma ponderação, as finalidades extrapenais se sobrepõem à necessidade da pena. Este parece ter sido o caminho adotado em relação à política de repressão dos crimes tributários no Brasil, que editou sucessivos diplomas penais em que a finalidade arrecadatória[201] se sobrepôs à aplicação da pena criminal.

Em relação aos crimes tributários praticados contra a Previdência Social, o benefício da extinção da punibilidade foi contemplado na Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000 (BRASIL, 2000b), que inseriu tais crimes no Código Penal. No caso da apropriação indébita previdenciária, o parágrafo terceiro, do artigo 168-A, do Código,

---

[200] Que compromete a própria sobrevivência da coletividade e debilita as condições sociais da vida humana, conforme analisado no Capítulo 4.
[201] Que é própria do Direito Tributário.

prevê a extinção da punibilidade ou mesmo a possibilidade de se aplicar apenas uma sanção pecuniária, desde que o réu promova o pagamento da contribuição social previdenciária e seus acessórios após o início da ação fiscal e antes do oferecimento da denúncia. Em relação ao crime de sonegação de contribuição previdenciária, tipificado no artigo 337-A, há extinção da punibilidade se o agente, espontaneamente, confessar e retificar as informações falsamente prestadas, antes do início da ação fiscal.

O pagamento do tributo como causa de extinção da punibilidade para os crimes tributários específicos foi inicialmente prevista no artigo 2º da Lei nº 4.729/65, que contemplava esta possibilidade desde que o pagamento ocorresse voluntariamente antes do início, na esfera administrativa, da ação fiscal.[202]

Essa tendência se seguiu com o Decreto-Lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967 (BRASIL, 1967), que permitiu, no seu artigo 18[203], a extinção da punibilidade mesmo após o início da ação fiscal, além de estender o benefício para os crimes de natureza tributária não previstos na Lei nº 4.729/65[204], desde que a quitação do tributo devido ocorresse antes do início da ação penal.

---

[202] Sobre o início desta política despenalizadora, Rafael Queiroz assinala: "O que vale para nós aqui é notar que esta lei inaugurou uma tradição a que só assistimos consolidar desde então: o reconhecimento de que, na seara penal-tributária, os fins extrapenais ligados à escrituração e ao pagamento do tributo devido, até determinado marco temporal, prevaleceriam, em princípio, em relação aos fins penais (punição da fraude). As leis posteriores demonstram essa opção de forma cada vez mais inequívoca." (QUEIROZ, 2007, p. 131-132.)

[203] "Art 18. Nos casos de que trata a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, também se extinguirá a punibilidade dos crimes nela previstos se, mesmo iniciada a ação fiscal, o agente promover o recolhimento dos tributos e multas devidos, de acôrdo com as disposições do Decreto-lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, ou dêste Decreto-lei, ou, não estando julgado o respectivo processo depositar, nos prazos fixados, na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro, as importâncias nele consideradas devidas, para liquidação do débito após o julgamento da autoridade da primeira instância.

§ 1º O contribuinte que requerer, até 15 de março de 1967, à repartição competente retificação de sua situação tributária, antes do início da ação fiscal, indicando as faltas cometidas, ficará isento de responsabilidade pelo crime de sonegação fiscal, em relação às faltas indicadas, sem prejuízo do pagamento dos tributos e multas que venham a ser considerados devidos".

§ 2º Extingue-se a punibilidade quando a imputação penal, de natureza diversa da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, decorra de ter o agente elidido o pagamento de tributo, desde que ainda não tenha sido iniciada a ação penal se o montante do tributo e multas fôr pago ou depositado na forma dêste artigo

§ 3º As disposições dêste artigo e dos parágrafos anteriores não se aplicam às operações de qualquer natureza, realizadas através de entidades nacionais ou estrangeiras que não tenham sido autorizadas a funcionar no país". (BRASIL, 1967)

[204] Registra-se que, com o Decreto-Lei 1.650, de 19 de Dezembro de 1978 e posteriormente com a Lei 9.910, de 13 de julho de 1980, o legislador entendeu por afastar a extensão do benefício para os crimes de contrabando e descaminho.

Previsão semelhante foi estabelecida no artigo 34[205], da Lei nº 9.249, de 26, de Dezembro de 1995 (BRASIL, 1995), que determina a extinção da punibilidade quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. Antes, porém, o artigo 14[206] da Lei nº 8.137/90 já previa dispositivo semelhante, que acabou sendo revogado no ano seguinte pela Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991 (BRASIL, 1991)[207].

A opção por uma política criminal de cunho arrecadatório é destaque nos Programas de Recuperação Fiscal – Refis. No REFIS I, instituído pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000 (BRASIL, 2000a), foi prevista a extinção da punibilidade no caso de pagamento integral do tributo ou contribuição previdenciária, antes do recebimento da denúncia criminal e suspensão da punibilidade em relação aos débitos (vencidos até 29 de fevereiro de 2000) parcelados no programa antes do recebimento da denúncia criminal[208], bem como a suspensão da pretensão punitiva[209] durante a vigência do parcelamento do crédito tributário (artigo 15, caput)[210].

Posteriormente, o REFIS II, instituído pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003 (BRASIL, 2003), estabeleceu a extinção da punibilidade no caso de pagamento

---

[205] "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." (BRASIL, 1995)

[206] "Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1° a 3° quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia." (BRASIL, 1990a)

[207] Dois anos mais tarde, o benefício seria revigorado pelo art. 3º, da Lei 8.696/93, o qual acabou sendo objeto de veto presidencial (Mensagem de Veto nº 534), que, naquele momento, entendeu que os fins penais (o efeito pedagógico da lei penal) se sobrepunham aos fins extrapenais (de natureza tributária): "A norma ora vetada, entretanto, permitia a extinção da punibilidade mesmo após a aplicação da pena, desde que o processo administrativo pode prolongar-se além do processo criminal, e o pagamento feito na instância administrativa teria efeito absolutório.
Não obstante, reconheço que, a par da natureza pedagógica das normas penais, principalmente no campo fiscal, razões ocorrem pelas quais devem ser procurados procedimentos que não desestimulem o arrependimento eficaz, mediante a satisfação espontânea, na via administrativa, das obrigações tributárias. (...) (BRASIL, 1993, p. 2)

[208] "Artigo 15, § 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."** (BRASIL, 2000a) **(grifo nosso).**

[209] E da suspensão da contagem da prescrição criminal, conforme o § 1º, do art. 15: "§ 1o A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva." (BRASIL, 2000a)

[210] "Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal." (BRASIL, 2000a)

integral, sem fazer referência ao momento da quitação,[211] o que levou ao entendimento de que o pagamento extinguiria a punibilidade a qualquer tempo e a suspensão da pretensão punitiva se daria mesmo se o parcelamento fosse feito após o oferecimento da denúncia:

> Face à omissão da Lei nº 10.684/03 em fixar um momento para o agente aderir ao seu programa de parcelamento, como, por exemplo, antes do oferecimento ou recebimento da denúncia, ou antes do trânsito em julgado da sentença condenatória, evidencia-se que o parcelamento pode ser requerido a qualquer momento, seja durante o inquérito policial ou até mesmo enquanto pender a ação penal (inclusive em grau de recurso), devendo ser paralisado o processo assim que o contribuinte informe sua inclusão no regime de parcelamento, uma vez que estará suspensa a pretensão punitiva do Estado. (FURLAN, 2005, p. 96)

Esse entendimento foi albergado pela jurisprudência, que passou a aceitar a extinção da punibilidade ou mesmo a suspensão da pretensão executória, quando o pagamento se dava após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória,[212] já que a nova lei não fazia qualquer restrição quanto ao momento do pagamento integral, que poderia ocorrer mesmo após o recebimento da denúncia ou na fase de execução da pena. Este foi o entendimento do Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 2004), no Habeas Corpus nº 81.929-0/RJ[213], de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, que acolheu a possibilidade de extinção da punibilidade a qualquer tempo, mediante o pagamento integral do tributo, incluindo seus acessórios, ainda que a quitação ocorresse na fase de execução penal, desde que, no caso do REFIS, o débito fosse anterior a 28 de fevereiro de 2003, conforme previsto na referida lei. Quanto à suspensão da pretensão punitiva decorrente do parcelamento, os precedentes da Suprema Corte brasileira firmaram como marco temporal o trânsito

---

[211] "Art. 9o É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.
§ 1o A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.
§ 2o Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios." (BRASIL, 2003)

[212] Cita-se, como exemplo o seguinte julgado: RIO GRANDE DO SUL. TRF4. Agravo em execução penal 2003.04.01.040610-5. Rel. Des. Fed. José Luiz Borges Germano da Silva. Diário de Justiça, Porto Alegre, 09 de jun. 2004.

[213] EMENTA: 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. (BRASIL. STF. Habeas Corpus 81929. Rel: Min. Sepúlveda Pertence. Diário de Justiça, Brasília, de 27 fev. 2004.)

em julgado da sentença penal condenatória, antes do qual a suspensão seria cabível.[214]

Com a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (BRASIL, 2009b), foi criado o chamado REFIS da Crise, que tinha o objetivo de ajudar as empresas e pessoas físicas em dificuldade financeira, logo após a crise da economia mundial que se instalou no ano de 2008. Neste programa, cujo prazo para adesão vigorou até o mês de dezembro de 2013, as hipóteses de extinção da punibilidade e suspensão da pretensão punitiva se mantiveram inalteradas.[215] Após a edição da Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011 (BRASIL, 2011), alterou-se a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (BRASIL, 1996), para incluir, nos parágrafos 1º a 5º, do artigo 83[216], os benefícios conferidos na legislação anterior.

A nova redação do artigo 83 tem gerado questionamentos, uma vez que o parágrafo segundo faz referência expressa ao marco temporal: antes do recebimento da denúncia, como previsto anteriormente no parágrafo terceiro da Lei

---

[214] Cita-se, como exemplo os seguintes julgados: BRASIL. STF. Habeas Corpus 85048. Rel: Min, Min. Cezar Peluzo. Diário de Justiça, Brasília, 01 set 2006; BRASIL. STF. Habeas Corpus 108.434. Rel: Min. Luiz Fux. Diário de Justiça, 14 ago. 2013. (2013b)

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

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

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

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

Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1o desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal." (BRASIL, 2009b)

[216] "§ 1o Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.

§ 2o É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 3o A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 4o Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

§ 5o O disposto nos §§ 1o a 4o não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento.

§ 6o As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz." (BRASIL, 2011)

nº 9.964/00. A novel legislação altera o entendimento anterior, uma vez que os parcelamentos ocorridos após o recebimento da denúncia, pela literalidade da norma vigente, não suspenderia a pretensão punitiva. Do mesmo modo, a quitação integral do débito após o recebimento da denúncia não extingue a punibilidade, a menos que seja decorrente de parcelamento ocorrido antes do recebimento da peça acusatória, hipótese que estaria amparada pelo parágrafo quarto do citado dispositivo.

O imbróglio, ao que parece, está longe do fim, já que a Lei nº 12.382/2011, não revogou expressamente as leis anteriores que tratam do assunto. No entendimento de Afonso, em uma interpretação sistemática do dispositivo:

> dando-se a suspensão da punibilidade somente quando a adesão ao parcelamento ocorrer antes do recebimento da denúncia, pode-se concluir que o pagamento integral para efeitos de extinção da punibilidade somente poderá ser reconhecido se realizado antes do início da ação penal. Considerando o tratamento anterior da matéria, que permitia a extinção da punibilidade ainda que o pagamento do débito fiscal ocorresse depois de iniciada a ação penal-fiscal, pode-se considerar esta lei mais gravosa que a precedente e, portanto, somente poderá ser aplicada às infrações cometidas em momento posterior à sua edição. (AFONSO, 2012, p. 151).

No Congresso Nacional, o debate continua intenso. No anteprojeto de Reforma do Código Penal, elaborado pela Comissão de Juristas (BRASIL, 2013d.),[217] em linhas gerais, há uma simplificação do tratamento da criminalidade tributária e redução das condutas que caracterizam sonegação fiscal, mantendo-se a característica de crime de resultado. Em relação à extinção da punibilidade pelo pagamento, fixa o momento do recebimento da denúncia. Para os casos em que o pagamento ocorrer após este marco temporal, propõe uma causa especial de redução de pena de um sexto até a metade, a exemplo do que propôs em relação aos crimes contra o patrimônio. Quanto à suspensão da pretensão punitiva e da prescrição mediante o parcelamento do débito, o Anteprojeto também propôs o recebimento da denúncia como prazo limite para a suspensão.

Essa proposta de incriminação branda não foi acolhida pela Comissão Temporária de Estudo da Reforma do Código Penal, do Senado Federal, que apresentou Substitutivo do Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 236 de 2012 (BRASIL,

[217] A Comissão de Juristas foi instituída em 10 de Agosto de 2011, nos termos do Requerimento 756/2011, combinado com o Requerimento 1.034/2011, do Senado Federal, e o trabalho foi concluído pela Comissão em 18 de Junho de 2012. Desde então, o assunto segue em discussão no Senado, por meio do Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 236, de 2012.

2013d.), por meio do qual propõe, basicamente: resgatar a modalidade de crime formal, ampliar o rol das condutas que constituem crime contra a ordem tributária, manter o tratamento diferenciado em relação aos crimes tributários previdenciários, incrementar as penas em abstrato e instituir causas de aumento de pena e regras para tratamento da continuidade delitiva.

Em relação à extinção da punibilidade, com o parágrafo 9 e 10º, do artigo 348[218], o que o Substitutivo propõe, à primeira vista, é "extinguir" do ordenamento jurídico a possibilidade de extinção da punibilidade após o oferecimento da denúncia, momento a partir do qual seria cabível apenas uma causa especial de redução de pena quando houver a reparação do dano, a exemplo da proposta similar para os crimes contra o patrimônio. Essa é a proposta contida no parágrafo 11, do substitutivo:

> § 11. É vedada a concessão de parcelamentos administrativos e a suspensão da pretensão punitiva, ou a **extinção da punibilidade pelo ressarcimento aos cofres públicos feito após o oferecimento da denúncia**, para os valores dos tributos e eventuais créditos tributários decorrentes de crimes previstos no presente artigo. (BRASIL, 2013d, p. 229, grifo nosso).

É salutar citar, ainda que extensas, as justificativas da Comissão Especial do Senado (BRASIL, 2013d.) que, entendendo que o Anteprojeto proposto pela Comissão de Juristas abre espaço para a impunidade de crimes graves aos cofres públicos e à sociedade como um todo, assinala:

> Esse tipo de benesse legal nada mais é do que um incentivo para as práticas criminosas, pois reduz o risco para o criminoso. O agente criminoso, se flagrado e processado criminalmente, poderá devolver o produto da prática delitiva e ver-se isento de pena. A proposta é no sentido de que o eventual dano causado (porque, agora, o delito é formal, não mais material), se reparado integralmente, com atualização monetária e excluídos os demais consectários legais, até o oferecimento da denúncia, decorrente de ato voluntário do agente, implicará a redução da pena de metade.
> Além disso, tal como existente em outras leis que conferem benefícios a agentes criminosos (como, por exemplo, o art. 76, § 2º, II, da Lei nº 9.099, de 1995), a redução da pena não pode ser concedida de forma irrestrita.

[218] "Art. 348 (...)
Reparação do dano e redução de pena.
§ 9º O eventual dano causado pelas condutas criminosas previstas neste artigo, se reparado integralmente, até o oferecimento da denúncia, por ato voluntário do agente, implicará a redução de metade da pena.
§ 10. Não poderá ser aplicada a causa de redução de pena prevista no parágrafo anterior se o agente já tiver usufruído de igual benesse no prazo de cinco anos contados até o oferecimento da nova denúncia". (BRASIL, 2013d, p. 229)

Estipulamos que igual benesse não poderá ser concedida se no prazo anterior ao oferecimento de nova denúncia já tiver o agente criminoso auferido a redução de pena. A razão de ser do dispositivo está em não incentivar a reiteração criminosa.

Pelas mesmas razões pedagógicas e intimidatórias, próprias da lei penal, propomos a vedação de concessão de parcelamentos administrativos e a suspensão da pretensão punitiva com possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos em momento posterior ao oferecimento da denúncia (marco para o qual se prevê a possibilidade da redução da pena, jamais da extinção da punibilidade).

Há algum tempo se tem verificado na legislação esse tipo de previsão, especialmente em dispositivos sobre programas de refinanciamento de "dívidas". O primeiro problema daí decorrente está em que os devedores tributários e os criminosos estão tendo tratamento isonômico, o que não se revela sequer razoável diante do princípio da igualdade. Nos parece correta a concessão de parcelamentos para hipóteses de débitos tributários regulares, mas jamais para débitos decorrentes de práticas criminosas. A previsão desse tipo de dispositivo reduz o risco para o criminoso e tem incrementado significativamente práticas criminosas contra os cofres públicos.

Oportuno mencionar que o art. 154, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, veda a possibilidade de concessão de parcelamentos quando houver dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício:

(...)

Do estudo intitulado O Parcelamento Tributário e seus efeitos sobre o comportamento dos Contribuintes, apresentado no XXXVIII Encontro Nacional de Economia, que analisou, com base em estatísticas e dados técnicos, a Lei nº 9.964, de 2000, a Lei nº 10.684, de 2003, a MP nº 303, de 2006, e a Lei nº 11.941, de 2009, destacamos trechos com algumas conclusões que demonstram a total desproteção gerada por regras dessa natureza, como propostas pela Comissão de Juristas:

a) "desde 2000 foram concedidos nada menos do que quatro parcelamentos tributários (REFIS, PAES, PAEX, REFIS-CRISE) [...]. Segundo dados da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), no período de janeiro a novembro de 2008 foram recuperados apenas 2,16% do estoque total dos débitos inscritos em dívida ativa"(p. 2);

Aí estão incluídas as dívidas propriamente ditas e as dívidas decorrentes de práticas criminosas, o que revela que o incremento decorrente da arrecadação de valores oriundos dos crimes é provavelmente ainda menor do que o percentual mencionado.

b) "de forma recorrente, logo após a criação do parcelamento, a adesão dos contribuintes é muito grande, o que permite um relativo aumento na arrecadação. Entretanto, tal aumento não se sustenta, e de maneira geral, após pouco tempo, o número de inscritos e a arrecadação cai substancialmente" (p. 3);

Sugerimos a consulta à tabela ali constante com os valores.

c) "percebe-se uma queda acentuada tanto no número de inscritos quanto na arrecadação média mensal do REFIS […]. Aqui se apresenta um primeiro indicativo de que a regularidade na concessão dos parcelamentos tem comprometido a disposição dos contribuintes em pagar seus tributos pontualmente" (p. 3);

d) "quando consideramos os efeitos do parcelamento, os números encontrados se aproximam ainda mais das estimativas de informalidade do Brasil na última década (em torno de 40% do PIB). De fato, a oferta de parcelamento fez despencar o percentual ótimo de pagamento de tributos para algo em torno de 62%" (p. 8);

e) "percebe-se o enfraquecimento na disposição de pagar tributos das firmas, mesmo aquelas não envolvidas nos parcelamentos, reduzindo o percentual ótimo para apenas 62%" (p. 9);

> f) “O que este exercício simples demonstra é que a mera expectativa da criação de parcelamentos tributários já tende a enfraquecer a arrecadação atual e que quanto mais favoráveis forem as condições oferecidas menor tende a ser as receitas presentes […]. A boa cultura tributária, demarcada pelo correto recolhimento espontâneo dos contribuintes, se enfraquece e pode ser afetada de forma permanente, reduzindo a arrecadação” (p. 13);
> g) “O que este trabalho procura apresentar é que […] existem perdas não só do ponto de vista da arrecadação, mas como também da fragilização das instituições, em particular a maior evasão fiscal” (p. 14).
> O estudo fala por si!
> Tais delitos, na forma como tipificados, geram o que se tem denominado de “efeito espiral”, pois incentiva outros agentes em idêntica situação, devido (também) à concorrência desleal e à certeza da impunidade com a exclusão da punibilidade.
> Apenas a título ilustrativo, fazemos questão de compartilhar entendimento do Tribunal Constitucional Alemão, segundo o qual uma lei dessa natureza viola o princípio da isonomia se a regra especial fixada pelo legislador para alguns tipos penais não for orientada pelo pensamento de justiça e se não puderem ser encontradas para ela quaisquer argumentos razoáveis que decorram da natureza da matéria ou que sejam compreensíveis de alguma outra forma.
> Cotejando todos os fundamentos declinados, podemos concluir que a suspensão da pretensão punitiva pelo parcelamento e a extinção da punibilidade pela devolução do bem objeto do crime violam a essência do bem jurídico protegido. Em arremate, viola-se frontalmente o princípio da proibição de proteção deficiente.
> Conforme Alécio Lovato:
> [...] não é, em si mesmo, o pagamento, a arrecadação, o objeto primeiro de proteção da Lei nº 8.137/90. O que se protege, antes de tudo, é a ordem tributária. [...] Mais que a arrecadação, pelo texto legal, protege-se a regularidade, punindo-se toda a ação ou omissão que, nos termos da antiga definição legal de sonegação, impedia ou retardava o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.
> No âmbito da doutrina do direito português, dois renomados penalistas, Figueiredo Dias e Costa Andrade, ensinam que o bem jurídico, em delitos desse jaez, se constitui no “interesse público de recebimento completo e tempestivo dos singulares impostos”.
> Jesus-Maria Silva Sánchez, renomadíssimo doutrinador espanhol, refere que o Tribunal Supremo Espanhol reconhece como necessária a repressão de qualquer conduta que implique uma diminuição da arrecadação esperada pela Fazenda Pública.
> Desse modo, não se pode permitir, via legislação, que haja uma desproteção do bem jurídico fundamental tutelado pela norma penal, que encontra – como no caso – base constitucional para sua incriminação.” (BRASIL, 2013d, p. 234-241).

A proposta apresentada pela Comissão Especial foi encaminhada à Mesa do Senado e ainda será objeto de bastante discussão, tanto no Senado, quanto, posteriormente, na Câmara dos Deputados. Em todo caso, apesar das justificativas enérgicas do Substitutivo apresentado, se considerada a tendência jurisprudencial e doutrinária que conferem aos crimes tributários função meramente arrecadatória, o

cenário não indica que haverá mudança de sentido.[219]

A visão estritamente financeira da sanção penal tributária foi reverenciada por Anderson Furlan, para quem o denunciado deve ser intimado para o pagamento, antes do recebimento da denúncia, seja por iniciativa do Ministério Público ou mesmo por ato de ofício pelo Juiz, privilegiando-se, sempre, a arrecadação do tributo:

> Com esse ato, nenhum prejuízo sofre a acusação e tampouco o denunciado, que não raras vezes efetua o pagamento ante a benesse legal.
> A intimação do denunciado atende ao princípio da economia processual, pois sendo extinta a punibilidade do agente antes mesmo do recebimento da denúncia sequer haverá instrução criminal, acarretando a diminuição de processos em um Judiciário assoberbado pelo serviço, além de contribuir diretamente para o incremento da arrecadação tributária.
> Aliás, o objeto jurídico protegido pela norma é fundamentalmente a arrecadação eficiente de tributos pelo Estado. E o pagamento do tributo sonegado restaura a ordem jurídico-tributária na medida em que desaparece o resultado finalístico exigido pela lei penal (supressão ou redução de tributo ou contribuição social). (FURLAN, 2005, p. 94-95).

Uma concepção utilitarista e meramente financeira da criminalização tributária também é defendida por Machado, que resume sua tese nos seguintes pontos:

> a) constitui hipocrisia negar que a criminalização do ilícito tributário tem inegável caráter utilitarista, pois, se a razão de ser da criminalização é compelir as pessoas ao pagamento, como de fato é, pagar o tributo com os acréscimos legais satisfaz plenamente os objetivos da lei;
> b) é um equívoco acreditar que o efeito intimidativo da pena é capaz de fazer com que todos paguem regularmente os tributos;
> c) não haverá estímulo à sonegação, desde que sejam aplicadas penas pecuniárias severas e a fiscalização tributária seja eficiente;
> d) a extinção da punibilidade funciona como estímulo ao pagamento, de sorte que o contribuinte, vencido no processo administrativo, vai preferir pagar a questionar a exigência na via judicial;
> e) não é contrária à isonomia, e em situações outras a lei penal admite a reparação do dano, tanto como causa de exclusão do crime (art. 15), como de redução da pena (art. 16) e aos que não podem pagar resta o recurso do parcelamento, que poderá redundar na extinção da punibilidade. (MACHADO, 2002, p. 231).

A metamorfose intensa por que passa a legislação brasileira e as periódicas anistias pelo pagamento integral ou parcelado do débito, conforme ressalta Santos (2005, p. 139): “aponta no sentido da utilização da sanção penal tão-somente como

[219] Sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito, o Supremo Tribunal Federal tem mantido o entendimento quanto a extinção da punibilidade a qualquer tempo. Cita-se o julgado: BRASIL. STF. Habeas Corpus 116828. Rel: Rel. Min. Dias Tofoli. Diário de Justiça, 17 out. 2013. (2013b)

meio de pressão para que o contribuinte seja compelido a quitar débitos tributários.”.

A doutrina tradicional e os tribunais brasileiros aceitam, quase sem resistência, a tese, supostamente garantista, da desnecessidade da intervenção penal quando o delinquente tributário realiza a quitação integral do débito suprimido ou reduzido, mesmo após a consumação do delito. Esse posicionamento não é, todavia, despropositado, pois está sustentado na legislação tributária citada acima, que instituiu os diversos programas de parcelamento e benefícios penais para estimular o cumprimento da obrigação tributária eventualmente alcançada pela ação criminalizadora secundária.

Todavia, esse tratamento excessivamente político-arrecadatório da sanção penal tributária prejudicou sobremaneira a atuação das agências de criminalização secundária, especialmente o Ministério Público, que se via diante de um impasse: sem a constituição do crédito tributário pelo Fisco, a persecução penal não lograria êxito.

A obrigação tributária principal nasce com o acontecimento do fato gerador do tributo e tem por base o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, nos termos da dicção do artigo 113 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966a). A obrigação acessória decorre dos deveres formais estabelecidos na legislação tributária, consistente em prestações, positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. O parágrafo terceiro do citado artigo dispõe que a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Assim, a obrigação tributária, seja ela principal ou acessória (que pode ser convertida em penalidade pecuniária), nasce “desprovida de liquidez e certeza, que são adquiridas com sua liquidação, ou acertamento, de competência privativa da autoridade administrativa, presta-se para constituir o crédito tributário e dá-se com o lançamento.” (MACHADO, 2002. p. 51), estabelecendo-se, no plano concreto, o fato jurídico tributário.

A necessidade de lançamento definitivo do crédito tributário e a morosidade dos procedimentos fiscais representaram um óbice intransponível para a persecução criminal. A Lei nº 9.430/1996 intensificou a discussão acerca da autonomia do Direito Penal em relação à instância administrativa e mesmo em razão da independência do Ministério Público, a quem compete o oferecimento da denúncia,[220] uma vez que o

[220] É importante destacar que o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 609, definindo que a ação penal por crime de sonegação fiscal é publica e incondicionada.

artigo 83 estabeleceu a necessidade de decisão final na esfera administrativa, como condição para a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes previsto no artigo 1º da Lei nº 8.137/90. Posteriormente, em 2010, a redação do artigo foi alterada[221] para incluir, na exigência, os crimes contra a Previdência Social tipificados nos artigos 168-A e 337-A, do Código Penal.

Foi explicitado no item anterior que, por ocasião da vigência da Lei nº 4.729/65, a descrição típica do crime de sonegação fiscal não exigia o resultado como elemento do tipo. Era um crime formal, que se consumava mediante ações ou omissões relacionadas a obrigações acessórias, sem necessidade de ocorrência de redução ou supressão de tributo. Com a edição da Lei nº 8.137/90, o legislador brasileiro definiu duas modalidades de crimes tributários. No artigo 1º, exigiu-se o resultado como elemento integrativo do tipo[222], que se caracterizada pela redução ou supressão tributo, mediante a prática das ações previstas nos respectivos incisos. O artigo 2º, por sua vez, tratou dos crimes formais, que se caracterizam pelo descumprimento de obrigações acessórias, embora o inciso II pressuponha o não recolhimento dos valores retidos.

Todas as figuras típicas, entretanto, tanto na lei vigente quanto na legislação anterior, exige o dolo específico consistente na intenção deliberada do contribuinte para causar dano[223] à arrecadação dos valores devidos a título de tributos.

Para os tipos penais tributários de resultado,[224] em que a supressão ou redução do tributo é elemento essencial para a caracterização do crime,[225] é

---

[221] Pela Medida Provisória nº 497, 27 de julho de 2010, que foi convertida na Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010. (BRASIL, 2010b)

[222] Em relação à conduta prevista no parágrafo único, do artigo 1º, a exigência de resultado danoso é questionável , uma vez que se trata de mero crime especial de desobediência, que se consuma com o descumprimento da ordem legal da autoridade fazendária.

[223] Leia-se redução ou supressão de tributos, para utilizar os termos da lei vigente.

[224] Os crimes de sonegação fiscal são crimes de resultado. Sobre os elementos do crime de sonegação fiscal previsto no art. 1º da Lei 8.137/90, Hugo de Brito Machado anota que o núcleo do tipo está nos verbos suprimir e reduzir tributo, destacando que essas expressões "somente serão relevantes na integração do tipo penal em exame se praticadas mediante uma das condutas indicadas nos cinco incisos do dispositivo legal referido. Ocorre a primeira quando o agente, mediante uma ou mais das ações ou condutas-meio, consegue ocultar totalmente o fato gerador do tributo, de sorte que o tributo não se mostre devido. A segunda, a sua vez, acontece quando, mediante uma ou mais de uma daquelas ações ou condutas-meio, consegue reduzir a expressão econômica do fato tributável, de sorte que o tributo devido se mostre menor do que na verdade é." (MACHADO, 2002. p. 39)

[225] São os tipos previstos no artigo 1º da Lei 8137/90 e os crimes previstos no artigo 168-A e 337-A, do Código Penal brasileiro, que pressupõem a apropriação de contribuição previdenciária (no caso do artigo 168-A) e supressão ou redução de contribuição previdenciária (no caso do artigo 337-A)

imprescindível a constituição definitiva do crédito tributário[226]. Essa constituição é realizada no curso do procedimento administrativo fiscal previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, que compreende: a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária e, se for o caso, a propositura de aplicação da penalidade cabível.

E mais, conforme destaca Cláudio Costa:

> Há que se lembrar ainda que os recursos interpostos na via administrativa têm o condão de suspender a exigibilidade do crédito, por força de norma legal expressa no Artigo 151 do Código Tributário Nacional.
> Nesse passo, a deflagração de uma ação penal antes de termos a definitiva constituição do crédito tributário pode levar a inúmeros paradoxos, que aliás têm ocorrido com certa frequência nos tribunais. Basta imaginar que poderemos ter alguém processado e condenado criminalmente sem que tenhamos a constituição do crédito na esfera administrativa. Falta a prova da materialidade do delito. (COSTA, 2003, p. 58).

Criou-se, na prática, uma interdependência das instâncias administrativa e penal, que a jurisprudência reconheceu como verdadeira garantia penal, o que levou o Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 2010c) a editar a Súmula Vinculante nº 24, com a seguinte ementa: "Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo."

Esta interdependência foi reafirmada pela Lei nº 12.382/2011, com o acréscimo do parágrafo primeiro ao artigo 83 da Lei nº 9.430/96, estabelecendo que, nos casos de parcelamento de crédito tributário, o Fisco só poderá encaminhar a representação fiscal para fins penais para o Ministério Público após a exclusão do contribuinte do parcelamento[227].

A discussão, todavia, não está superada e continua sendo debatida no Congresso Nacional, através do Projeto de reforma do Código Penal Brasileiro supracitado. Apesar do parágrafo terceiro, do artigo 348, do Anteprojeto de Reforma do Código ter acolhido a Súmula Vinculante nº 24, estabelecendo que a

---

[226] Destaca-se a necessidade da decisão final em relação à obrigação acessória, já que esta também pode ser convertida em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (§3º, do artigo 113, do CTN), o que será feito no curso no procedimento fiscal.

[227] § 1o Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento

consumação do delito tributário ocorre com o lançamento definitivo do tributo ou contribuição social, o Substitutivo apresentado pela Comissão Temporária de Estudo da Reforma do Código Penal pretende reavivar a discussão, ao propor que o início da ação penal pode ocorrer "independe de qualquer exaurimento de eventual discussão na esfera administrativa, bastando para tanto indícios suficientes da autoria e prova, por qualquer meio idôneo, da materialidade."[228]

Ao lado da sucessiva e complexa legislação suprareferenciada, a sobreposição da finalidade arrecadatória em detrimento da sanção penal segue intocada no Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966a), através do instituto da denúncia espontânea, que premia o contribuinte infrator com a exclusão da responsabilidade por infrações administrativas tributárias, quando, espontaneamente,[229] comparece à Administração Fazendária, confessa a infração e realiza a quitação do tributo devido e seus acessórios, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.[230] Para Machado (2002, p.

---

[228] Veja os parágrafos §12, 13 e 14, do artigo 360, do Substitutivo do Projeto de Lei Projeto de Lei do Senado nº 236, de 2012:
"§12. Os crimes previstos neste artigo são de ação penal pública incondicionada e seu início independe de qualquer exaurimento de eventual discussão na esfera administrativa, bastando para tanto indícios suficientes da autoria e prova, por qualquer meio idôneo, da materialidade.
§13. As autoridades administrativas que tiverem conhecimento de quaisquer crimes ou indícios de suas práticas, previstos neste artigo, sob pena de responsabilidade e independentemente de qualquer exaurimento de procedimento prévio de natureza administrativa, remeterão imediatamente ao Ministério Público os elementos comprobatórios ou indiciários da infração para a adoção das medidas legais cabíveis.
Questão prejudicial
§14. Se houver decisão judicial no âmbito cível, mesmo que em sede liminar, o juiz criminal, reconhecendo que a infração penal dependa de solução de controvérsia relevante, poderá suspender o andamento da ação penal, bem assim o curso da prescrição da pretensão punitiva, pelo prazo de um ano, sem prejuízo de, vencido esse prazo, renovar a suspensão, desde que presentes os mesmos pressupostos. Esgotadas as discussões nas instâncias cíveis ordinárias em desfavor do agente, a ação penal retomará seu curso normal automaticamente, assim como a fluência do prazo prescricional." (BRASIL, 213c.)

[229] Sobre essa "espontaneidade" Anderson Furlan e José Antonio Savaris ponderam: "O elemento da espontaneidade é puramente objetivo. Inexistindo procedimento administrativo ou medida de fiscalização, a denúncia deve ser considerada espontânea. Toda e qualquer indagação sobre os motivos (aspecto subjetivo) da conduta do agente é prescindível. Se a denúncia foi realizada porque os noticiários divulgaram que todas as empresas de uma localidade seriam fiscalizados, pouco importa. Também não importa se o denunciante dirigiu-se perante a autoridade competente porque seu vizinho estava sendo fiscalizado. O único elemento de importância para caracterizar a espontaneidade normativa é a ausência de procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração e relativamente aos quais tenha sido notificado o infrator. Qualquer outra infração não relacionada com o procedimento administrativo ou medida de fiscalização pode ser denunciada." (FURLAN; SAVARIS, 2004, p. 28.)

[230] "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.

235-238), a denúncia espontânea equivale ao arrependimento eficaz (artigo 15, do Código Penal), já que o autor entende que o crime se consuma com o início da ação fiscal ou com o término do prazo para o pagamento do tributo ou do cumprimento da obrigação acessória, valendo o que por último ocorrer. Nessa esteira, conclui o autor:

> O arrependimento eficaz previsto também no art. 15 do Código Penal, nos crimes contra a ordem tributária, configura-se quando o contribuinte, depois do prazo para o pagamento do tributo, ou do estabelecido para o cumprimento de uma obrigação acessória, mas antes de iniciada a ação fiscal contra ele, capaz de apurar a ocorrência dos fatos, faz a denúncia espontânea da infração nos termos do art. 138 do CTN. Em tais casos, seja por força da norma do art. 15 do Código Penal, excludente de tipicidade, seja por força da norma do art. 138, do CTN, que extingue a punibilidade, o agente não mais poderá ser punido. (MACHADO, p. 235-236).

Ocorre que, a ação fiscal constitui um procedimento fiscalizatório com vistas à constituição do crédito tributário não recolhido no prazo do seu vencimento ou de uma obrigação acessória não cumprida a tempo e modo. Assim, a denúncia espontânea estaria mais próxima do instituto previsto no artigo 16 do Código Penal brasileiro, denominado arrependimento posterior[231], em que o réu, voluntariamente, antes do recebimento da denúncia ou queixa, mas após a consumação delitiva, repara o dano.

Apesar da similitude, o instituto penal (arrependimento posterior) não guarda os mesmos efeitos da denúncia espontânea, a qual, nesse contexto, se aproxima mais de uma causa de extinção de punibilidade, como analisada acima. A denúncia espontânea é um instrumento do Direito Tributário com nítido objetivo de estimular o contribuinte a denunciar as infrações tributárias e promover o cumprimento da obrigação, mesmo após o prazo legal. A exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea estende-se à responsabilidade penal. Há, nessa situação, a

---

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração." (BRASIL, 1966a)

[231] Rafael Mafei Rabelo Queiroz alerta para a dificuldade de analisar a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, conforme anota: "se considerarmos os institutos tributários com que nos deparamos adiante (pagamento e parcelamento), tem-se que, do ponto de vista naturalístico, eles se aproxima mais de condutas ligadas ao fato delituoso, e menos de causas remotas e independentes que afetam meramente a persecutibilidade do delito, poder-se-ia dizer até mesmo que, do ponto de vista ontológico, seriam hipóteses de arrependimento posterior que o legislador optou por tratar como causas extintivas de punibilidade (ou suspensivas da pretensão punitiva)" (QUEIROZ, 2007, p. 135).

extinção da punibilidade do crime fiscal,[232] por força do disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, pois não haveria razão para o contribuinte que, espontaneamente, denuncia a infração e quita o tributo, possa ainda sofrer persecução penal pelo exercício de um direito subjetivo garantido por lei.

Por esse caminho já ensinava o tributarista Geraldo Ataliba:

> Não é possível, assim, ao intérprete da lei penal desconhecer os institutos tributários e a disciplina que tal legislação estabelece. Mais do que isso: a relação, no caso, é de dependência. A solução penal depende da solução tributária. Se a lei tributária dispõe ser inexistente ou inexigível uma obrigação ou um dever, não pode o aplicador da lei penal entender diversamente.
> No caso da consulta, se a lei tributária – art. 138, do C.T.N. – preceitua que os encargos decorrentes de uma situação desaparecem e não são mais exigíveis, não se pode entender aplicável a sanção que o protege. Se a lei tributária expressamente 'apaga' o ilícito, não se pode entender persista ele para efeitos penais.
> Consequentemente, não pode o fisco ver mantido seu interesse jurídico na punição do ilícito, se a norma jurídica válida (art. 138 do C.T.N.) o fez desaparecer apagando-o. Com a denúncia espontânea, a nosso ver, feneceu a legitimidade da perseguição punitiva. (....)
> Todo o conceito – secundado pela jurisprudência – entende que o comportamento do contribuinte, nos termos do art. 138 do CTN, *torna lícito o ilícito*; desfaz a ilicitude e "dá o dito pelo não dito". Para que a lei complementar tributária não seja tida como ineficaz pelo seu intérprete, deve ter seus efeitos integralmente respeitados. Isso, no caso, implica necessariamente o afastamento da sanção penal.
> Entender de outra forma é afirmar a superioridade da lei ordinária sobre a complementar e atribuir grave incoerência ao sistema. Pretender aplicar sanção penal, para proteger obrigação tributária extinta e desaparecida – ex vi do art. 138 do C.T.N, - é ignorar a lei tributária e sobrepor a sanção ao próprio bem jurídico tutelado, subvertendo a lógica do sistema e invertendo seus desígnios. (ATALIBA, 1995, p. 247).

Havendo denúncia espontânea eficaz, com todos os requisitos do artigo 138, na visão de Andrade Filho, "os efeitos próprios que seriam gerados pela aplicação da norma penal deixa de existir, isto é, com a denúncia ocorre a extinção da pretensão punitiva do sujeito ativo das relações jurídicas decorrentes da não-prestação." (2003, p. 145). Em todo caso, ainda que se admitisse que a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea se restringe às sanções administrativas tributárias, de qualquer forma esta exclusão inviabilizaria a persecução penal, uma vez que a materialização do delito tributário depende do procedimento fiscal.

É que, na nossa concepção, o crime tributário se consuma com o término do prazo legal para o cumprimento da obrigação tributária. A questão deve ser posta

[232] Nesse aspecto, a denúncia espontânea se aproxima do instituto do arrependimento eficaz previsto no artigo 15, do Código Penal. (BRASIL, 1940)

para além da interdependência de instâncias que, na prática, vem ocorrendo, mas sim em outros termos: trata-se de demonstrar a materialidade delitiva, sem a qual não há que se falar em tipicidade penal tributária. Está-se diante de uma questão de prejudicialidade[233], pois o lançamento definitivo do crédito tributário é o ato que materializa o núcleo do crime de sonegação fiscal (redução ou supressão do tributo), demonstrando a existência do débito tributário sonegado pelo contribuinte infrator.[234] Do mesmo modo, o procedimento fiscal idôneo a caracterizar o descumprimento da obrigação acessória e eventual conversão em obrigação principal, é o procedimento fiscal hábil a demonstrar a materialidade delitiva[235]. Se existirem dúvidas quanto à ocorrência do resultado ou mesmo do descumprimento de uma obrigação tributária acessória cuja ocorrência do fato gerador ainda não foi reconhecida pelo Fisco, "não há como levar adiante a ação penal, sob pena de haver castigo sem crime, em prejuízo da garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório." (ANDRADE FILHO, 1997, p. 169).

De qualquer forma, vê-se que, por trás desse discurso tecnicista e de divergências que parecem não ter fim, há uma política criminal declarada de utilização da ameaça da pena com o fim de cobrança de impostos, ou de ambos,

---

[233] Há autores, como Cezar Roberto Bitencourt e Luciana Monteiro, para quem a hipótese é de condição objetiva de punibilidade. "Enfim, os motivos que justificam a necessidade de encerramento do processo administrativo-fiscal têm por base, portanto, dois fatores: por um lado, a certeza da materialidade do fato típico, quando a questão discutida afete a caracterização da tipicidade, e, por outro lado, a exequibilidade da medida de caráter político-criminal que consiste em possibilitar ao contribuinte efetuar o pagamento ou o parcelamento de dívida certa e exigível, antes do recebimento da denúncia. Ambos os fatores podem coexistir no mesmo processo, e quando essa hipótese ocorre na prática, a *liquidez do débito tributário* (que se verifica somente com o encerramento do processo administrativo) é *pressuposto* tanto para pagamento ou parcelamento do débito tributário, como da existência material e formal do crime tributário. Mas quando o objeto da discussão no processo administrativo-fiscal não versa sobre a existência da obrigação e do crédito tributário, nem sobre o uso de fraude, e sim, unicamente, sobre o quantum da dívida, nessa hipótese, a liquidez do débito tributário é somente pressuposto para pagamento ou parcelamento. Seja como for, o fim da discussão na esfera administrativa impõe-se, como condição objetiva de punibilidade, porque, em ambas as hipóteses, deve ser dada a oportunidade ao acusado de regularizar a situação fiscal." (BITENCOURT; MONTEIRO, 2013, p. 73-74)

[234] Claudio Costa registra a grande confusão existente entre o instituto de direito penal "prejudicialidade" e o instituto de direito processual penal "condição de procedibilidade", destacando que: "Sylvia Steiner, em magnífico voto, abordou bem a questão, que passa pelo fenômeno da administrativização do direito penal, na busca da ampliação do controle social através de sua utilização simbólica. A persecução pelo Ministério Público depende da certeza do débito tributário, sendo o tributo um antecedente lógico-jurídico da questão penal. Eduardo Reali Ferrari explica a natureza dos institutos, alertando que 'tal antecedência lógico-jurídica é definida entre os doutrinadores como questão prejudicial, sendo essa, para Manzini, 'questão jurídica cuja solução constitua um pressuposto para a decisão da controvérsia submetida ao juízo'." (COSTA, 2003, p. 56-57)

[235] Obviamente, há casos em que é dispensável o procedimento fiscal nos moldes do artigo 142 do CTN, para a demonstração da pratica delitiva, como por exemplo, a conduta prevista no parágrafo único, do artigo 1º, da Lei 8.137/90, que se trata de mero crime de desobediência.

sem interesse na concretização da sanção penal. Independente do objetivo dessa política, ela não se sustenta em um sistema garantista.

6 JUSTIFICAÇÃO GARANTISTA OU ABOLIÇÃO DA SANÇÃO-PENAL TRIBUTÁRIA

De acordo com as linhas traçadas até aqui, torna-se necessário sublinhar os posicionamentos a que se chegou, com base nos quais será possível justificar ou mesmo afastar a intervenção penal pelo descumprimento de obrigações tributárias no ordenamento jurídico vigente.

O estudo seguirá, então, a partir de cinco premissas, que foram analisadas precedentemente: a) O bem jurídico-penal tributário é a ordem tributária, definida como o conjunto de normas e instrumentos que compõem o sistema tributário, organizado de forma a atender as finalidades estatais, sobretudo a promoção de uma existência digna aos cidadãos. b) A ordem tributária possui relevância penal; c) A lesão ou perigo de lesão à ordem tributária não se caracteriza apenas pela redução ou supressão da receita tributária, uma vez que as consequências da prática de delitos tributários, pelo caráter supraindividual da ordem tributária, geralmente causam prejuízo a toda coletividade, comprometendo o funcionamento do Estado e, em muitos casos, o custeio dos direitos sociais básicos como saúde, educação, segurança, transporte e outras necessidades que seriam implementadas com recursos financeiros sonegados ou desviados por meio da criminalidade tributária; d) O sistema penal brasileiro utiliza a tutela penal tributária como mero instrumento de cobrança de tributos; e) O sistema penal brasileiro, na prática, não visa a aplicação da pena na criminalidade tributária, cujos delinquentes são tratados com menos rigor que na criminalidade comum.

No Estado Democrático de Direito, amparado na proteção da dignidade humana, a seleção de bens jurídicos coletivos deve observar se a lesão destes bens implica, igualmente, um dano à pessoa ou às suas condições sociais. Esta advertência de Juarez Tavares se aplica ao bem jurídico-penal tributário. O autor acentua que é possível:

> que o interesse fiscal do Estado seja erigido em bem jurídico, não simplesmente, por causa do poder público, mas como condição de sobrevivência ou melhor padrão de vida da pessoa humana. Esta necessária vinculação de um bem jurídico coletivo estatal à sua origem e finalidade pessoal, é uma 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. Será preciso demonstrar, para tornar válida a eleição desta categoria de bem jurídico, que sua lesão signifique um dano igualmente à pessoa e às suas condições sociais. (TAVARES, 2000, p. 182).

Nessa linha de pensamento, é emblemática a observação de Ferrajoli ao discorrer sobre o caráter qualitativo dos bens jurídicos. A respeito dos bens jurídicos denominados coletivos (no qual se insere a ordem econômica e tributária), o jurista italiano anota que o princípio da lesividade permite considerar "bens somente aqueles cuja lesão se concretiza em um ataque lesivo a pessoas de carne e osso" (FERRAJOLI, 2010, p. 439), ou seja, que esteja vinculado direta ou indiretamente à pessoa humana ou às condições de vida social que prejudique ou impeça a sobrevivência coletiva.

Ainda de acordo com o princípio da lesividade, o Garantismo Penal afasta qualquer hipótese de monetarização do bem jurídico. Essa ideia de "monetarização" é utilizada no sentido de não se permitir a utilização da ameaça da pena por meio da seleção de bens jurídicos como mero instrumento de recebimento de recursos financeiros ou cobrança de dívidas, seja para o Estado ou mesmo para o particular.

O repúdio a essa monetarização é tão forte no Garantismo Penal de Ferrajoli, que o autor sequer admite a previsão de delitos sancionados exclusivamente com penas pecuniárias:

> Pode-se dizer, em outras palavras, que nenhum bem considerado fundamental a ponto de justificar a tutela penal pode ser monetarizado, de forma que a mesma previsão de delitos sancionados com penas pecuniárias evidencia ou um defeito de punição (se o bem protegido é considerado fundamental) ou, mais frequentemente, um excesso de proibição (se tal bem não é fundamental). (FERRAJOLI, 2010, p. 438).

A vedação da utilização da incriminação de condutas com a finalidade de cobrança de dívidas públicas ou privadas também é abordada por Juarez Tavares:

> Por conseguinte, será incompatível com o princípio democrático qualquer incriminação que se afaste deste princípio, por exemplo, que utilize a definição típica como instrumento de cobrança de dívidas públicas ou privadas (...) Em situações dessa ordem, a eleição do bem jurídico como categoria pública ou estatal sem consideração aos imediatos interesses ou às condições sociais do sujeitos e seus projetos, viola os fundamentos do Estado democrático, amparados na dignidade da pessoa humana. (TAVARES, 2000, p. 182-183).

De acordo com a proposta delineada ao longo deste estudo, o bem protegido e a função da pena nos crimes tributários transcendem o mero inadimplemento do tributo (obrigação principal) ou o simples descumprimento de um dever formal

(obrigação acessória), uma vez que está em jogo a sobrevivência do Estado Fiscal. Não é por outra razão que a ordem tributária possui relevância penal, sendo legitima, para sua proteção, a utilização da manifestação mais gravosa do poder punitivo estatal, que é a pena criminal.

Não se pode olvidar, entretanto, que a reconhecida relevância penal da ordem tributária não confere ao legislador liberdade para a criação de figuras penais sem considerar o caráter subsidiário do Direito Penal, que deve ser utilizado somente quando a sanção administrativa tributária ou outros meios de controle social não forem suficientes para a regularidade da ordem tributária.

Ocorre que, a forma como o sistema penal brasileiro tem tratado a criminalidade tributária evidencia, na perspectiva garantista, um "defeito de punição", uma vez que, apesar do bem protegido ser considerado fundamental e possuir relevância penal, as ações da criminalização primária e secundária estão direcionadas para a imunização deste tipo de delinquentes por meio de institutos despenalizantes que, na prática, reforçam a tese de que a concepção de bem jurídico adotado pelo legislador brasileiro, e que é acolhida pelas agências secundárias, é arrecadação de receita tributária, reduzindo o conteúdo do bem jurídico tributário à sua expressão monetária e, consequentemente, esvaziando sua relevância penal.

O uso da ameaça da pena criminal como mero instrumento de cobrança de impostos não se sustenta em um Direito Penal Mínimo e Garantista. Adere-se aqui à crítica de David Tangerino e Rafael Braude Canterji, que afirmam que estas estratégias despenalizantes servem para beneficiar aqueles que não são historicamente os clientes do sistema penal:

> Se não pretende o Direito penal tributário impor pena aos seus agentes, o que prenderá[236]? Arrecadar. Esse é o lema. Claramente às funções de pena acresce-se uma nova: a finalidade arrecadatória. A sanção criminal é um upgrade nas sanções tributária (...)
> Se em relação aos pobres é utilizado o Direito Penal como um instrumento de exclusão social, em relação aos ricos é um instrumento de arrecadação. Ambas as situações vão ao encontro do modelo capitalista e de encontro ao modelo de Estado Democrático de Direito. (TANGERINO; CANTERJI, 2007, p. 43).

No Estado Democrático de Direito, o objetivo da norma penal não é, e não

[236] Na obra citada consta "prenderá", talvez por erro de grafia, já que o contexto indica que a expressão correta seria "pretenderá".

poderá ser, a cobrança de tributos.[237] A eficácia da arrecadação dos tributos é papel do Direito Tributário que, inclusive, pode utilizar as sanções administrativas[238] para impelir o contribuinte a pagar o tributo devido ou cumprir os deveres instrumentais essenciais à eficácia do sistema de arrecadação tributária. Há ainda o instrumento da execução fiscal, meio idôneo para o cumprimento forçado da obrigação tributária pecuniária.

O Direito Penal, como visto, possui outros pressupostos e a seleção de comportamentos para cominação de penas é fragmentária e seletiva. O legislador seleciona os bens jurídicos que possuem relevância penal e descreve condutas abstratas que serão exemplarmente punidas com o instrumento mais grave de intervenção estatal.

Sob esta ótica, no caso dos crimes tributários, como previsto nos artigos 1º, da Lei 8.137/90, por exemplo, não se pode conceber que o objeto do tipo seja a conduta de "não pagamento do tributo", mas sim uma atitude reprovável de sonegação fiscal, de uso de subterfúgios dolosos e fraudulentos, que põe em risco toda a coletividade, justificando-se, assim, o uso da sanção penal. Vê-se, pois, que o Estado brasileiro, embora seja legítima a criminalização de condutas que afetem a ordem tributária, o faz com outras intenções: cobrar tributo, aumentar a receita do Estado. Porém, por trás da norma incriminadora, se encontra uma clara intenção de não efetivar a sanção por meio de medidas despenalizantes, entraves burocráticos e tecnicistas, o que, na prática, acaba imunizando os grandes sonegadores de impostos.

Os benefícios concedidos à criminalidade tributária no Brasil não tem precedentes nas demais áreas do Direito Penal. No tratamento da criminalidade comum, há diversas situações que se assemelham à reparação da lesão, mas que o legislador e a dogmática penal tratam com extremo rigor repressivo e nos estritos

---

[237] Posicionamento diverso é o de Bitencourt e Luciana Monteiro, segundo os quais, mesmo reconhecendo a intenção meramente arrecadatória da criminalização tributária, o fato de ser oportunizado ao devedor o cumprimento da obrigação, afasta a alegação de ameaça arbitrária contra o devedor: "Não há a menor dúvida de que a previsão legal de medidas despenalizadoras, baseadas na regularização fiscal (pagamento da dívida tributária), está efetivamente dirigida a fomentar a arrecadação; contudo, a partir do momento em que a caracterização do crime e a oportunidade de sua punição estão claramente condicionadas ao encerramento da discussão acerca da existência da obrigação tributária e do débito tributário, assegura-se com maior acerto que a coerção penal seja exercida, não como ameaça arbitrária contra o devedor, mas somente naqueles casos em que o agente realmente demonstre absoluta indiferença à preservação do bem jurídico ordem tributária." (BITENCOURT; MONTEIRO, 2013, p. 276).

[238] Que está no âmbito do Direito Tributário Sancionador

limites da previsão legal. O assaltante que, após a consumação do crime de furto, devolve a *res furtiva* para a vítima, não tem a punibilidade extinta. Poderá, sim, ter a pena reduzida, se preenchidos os requisitos do artigo 16 do Código Penal brasileiro,[239] que prevê o instituto do arrependimento posterior, atraindo o benefício da redução da pena, sem extinguir a punibilidade, a culpabilidade e a tipicidade. O mesmo se diga em relação à apropriação indébita, em que o sistema penal brasileiro mantém a tipicidade da conduta, mesmo se houver a devolução da coisa alheia móvel apropriada.[240]

Qual o critério científico para um tratamento diferenciado do delinquente tributário? Pode a tutela penal tributária, conforme restou assentado no voto do Ministro Sepúlveda Pertence (BRASIL, 2004), no julgamento do Habeas Corpus nº 81.611/DF, ser alheia a quaisquer "aspirações éticas" e possuir um "significado moralmente neutro de técnica auxiliar da arrecadação"?

Estando consumado o crime de sonegação fiscal, ocorrendo o lançamento definitivo do crédito tributário[241] e presentes os demais elementos integradores do tipo penal, não se justifica a extinção da punibilidade com a superveniência do pagamento, ocorrido antes ou depois do recebimento da denúncia. Do mesmo modo, não se mostra coerente com o sistema garantista inviabilizar a persecução criminal, projetando a consumação do delito para momento posterior à prática da conduta descrita no tipo penal tributário, como definiu a Súmula Vinculante 24, do STF, com o objetivo de ameaçar o delinquente ao cumprimento da obrigação principal após a prática da conduta, desde que proceda a quitação do débito antes

---

[239] "Art. 16 - Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços"

[240] Cita-se como exemplo o entendimento do STJ: "RECURSO ESPECIAL. PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA. VIOLAÇÃO. DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. VIA INADEQUADA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO. ACÓRDÃO RECORRIDO. OMISSÕES E CONTRADIÇÕES. INEXISTÊNCIA. QUALIFICADORA. DEPOSITÁRIO JUDICIAL. DESCABIMENTO. NATUREZA PRIVADA DA RELAÇÃO ENTRE ACUSADO E VÍTIMA. INCLUSÃO. QUALIFICADORA. CRIME COMETIDO NO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO. INVIABILIDADE. REFORMATIO IN PEJUS. VEDAÇÃO.(...)

4. O fato de ter havido, antes da denúncia, a devolução dos valores indevidamente apropriados não afasta a tipicidade do crime de apropriação indébita, mormente quando, em aspecto que não pode ser revisto em recurso especial, por força da Súmula 7/STJ, a sentença - mantida em grau de apelação - consignou expressamente que o pagamento do cheque sem fundos se deu muito depois, não podendo, assim, falar em atipicidade da conduta e nem mesmo em arrependimento posterior, porquanto agiu [o recorrente] apenas para tentar evitar processo, e não por arrependimento ou reconhecimento do seu erro. (...)." (BRASIL. STJ. Recurso Especial 1312720. Rel: Min. Sebastião Reis Júnior. Diário de Justiça, 14 nov. 2013.) (2013c)

[241] Para os casos em que se exige a supressão ou a redução do tributo.

do lançamento definitivo, ou mesmo antes da conversão da obrigação acessória em penalidade pecuniária.

De acordo com as premissas adotadas neste estudo, não se pode criar instrumentos que, na prática, inviabilizam a persecução criminal de determinada classe de criminosos, sem nenhuma boa razão que os justifiquem. É preciso manter um mínimo de coerência na intervenção penal e, tanto quanto possível, evitar benefícios que não se sustentam no Estado Democrático de Direito.

A esta posição pode-se apontar uma possível incoerência com a defesa de um Direito Penal Mínimo e garantista, uma vez que o princípio da intervenção mínima, da fragmetariedade e da lesividade respaldariam as medidas despenalizadoras presentes no ordenamento jurídico brasileiro, ou mesmo sob o argumento de que a reparação do dano restabeleceria a ordem tributária violada.[242]

Todavia, as consequências dos crimes tributários, como analisado anteriormente, são incalculáveis e, ainda que se admitisse a função reparadora da pena ou de restabelecimento da ordem violada, isso não ocorreria com o mero pagamento, pois muitas vítimas sofrem em decorrência dos delitos tributários que são praticados diuturnamente no País. Estes danos, é claro, são impossíveis de serem individualizados no momento da análise da materialidade delitiva, mas existem, e não serão recuperados com o cumprimento posterior da obrigação tributária.

Como se não bastassem tais consequências, é imperioso retomar a lição de Luigi Ferrajoli, para quem não se pode monetarizar a tutela penal. Se a ordem tributária possui relevância penal, então, no caso brasileiro, estamos diante de um "defeito de punição", uma vez que está se utilizando de um meio legítimo (a pena) para resguardar o bem-jurídico penal tributário, mas com outra pretensão: trata-se de um mero instrumento de cobrança de dívida pública. Se o objetivo é estimular o cumprimento da obrigação tributária por parte do contribuinte, mesmo após a consumação delitiva, mas antes do recebimento da denúncia, o Código Penal brasileiro já estabeleceu, no artigo 16, o benefício do arrependimento posterior, que é uma regra geral de redução da pena aplicável também à legislação especial.

---

[242] Posição diversa é adotada por Pires para quem, seguindo o magistério de Hugo de Brito Machado, "a antijuridicidade do ilícito fiscal é extinta no momento em que o contribuinte paga a integralidade da sua dívida com o Fisco, donde se verifica não haver motivo para manter a punibilidade do agente do crime fiscal, porquanto o objeto tutelado pela norma tributária resta protegido e o próprio crime desaparecido". (PIRES, 2010, p. 197).

A posição adotada não visa estimular a prisão indiscriminada dos sonegadores[243]. Destacamos a importância da ordem tributária e sua relevância penal, que justifica, com base nos pressupostos garantistas, a intervenção penal para preservar a regularidade da ordem tributária do Estado Fiscal, estritamente voltado para a promoção de condições humanas e sociais indispensáveis. Para tanto, é preciso reformar a legislação brasileira, permitindo a utilização subsidiária do Direito Penal naquelas situações em que as sanções administrativas são inócuas para a proteção da ordem tributária, mantendo-se, porém, a possibilidade concreta de aplicação da pena criminal.

Há que se reconhecer, então, que o benefício da extinção da punibilidade pelo cumprimento da obrigação tributária – principal ou acessória – após a ocorrência da prática delitiva (prazo legal previsto na legislação tributária para o cumprimento da obrigação) é incompatível com o Estado Democrático de Direito, pois monetariza o bem jurídico-penal tributário protegido pela norma incriminadora e afronta o princípio da isonomia previsto no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal de 1988,[244] ao proporcionar tratamento diferenciado aos delinquentes tributários.[245]

---

[243] Foge ao escopo deste trabalho discutir qual a modalidade de pena para este tipo de criminalidade. Sabe-se que a pena de prisão, e a sua execução, são questionáveis. A própria legitimidade da pena privativa de liberdade, para qualquer tipo de crime, é objeto de crítica. Todavia, há um dado irrefutável: a pena privativa de liberdade historicamente foi e ainda é aplicada indistintamente na criminalidade comum, apesar da ineficácia preventiva e corretiva que usualmente lhe atribuem. Utilizar o argumento da ineficácia da pena privativa de liberdade, como fazem alguns autores, para afastar a prisão dos sonegadores, não passa de mais um argumento tecnicista para respaldar a seletividade do sistema penal, além de ser contraditório, pois, por esse argumento, a prisão deveria ser abolida também para a criminalidade comum. Cita-se como exemplo deste discurso: "A posição que defende a ampliação das hipóteses de prisão nos crimes econômicos, além de constituir um discurso que legitima a punição, vai contra uma experiência prática que indica o contrário, e esbarra ainda no fato de que a pena de prisão, desde o início dos tempos, já era criticada severamente por sua inutilidade diante da imposição de um sofrimento estéril, estando profundamente ligada a uma idéia religiosa de penitência e arrependimento através da reclusão celular.
Além de tudo, mostra-se inútil e cara, mesmo em casos extremos, como, aliás, o histórico forense brasileiro tem um ótimo exemplo. Alguns advogados, juízes e funcionários públicos foram condenados no início da década de 90 por grandes desfalques dados contra a Previdência Social. Uma das maiores críticas que se fez à sentença, na época, foi a de que, apesar de aplicada a pena privativa de liberdade, de média duração, após algum tempo eles seriam soltos, e poderiam continuar aposentados para o resto da vida com o dinheiro subtraído, tendo em vista que somente uma pequena parte do dinheiro acabou sendo efetivamente recuperada." (BOITEUX, 2007, p. 197-198).

[244] "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:" (BRASIL, 1988)

[245] Apesar de não encontrar incompatibilidade nestes privilégios, José Paulo Baltazar Junior também reconhece que há tratamento desigual em relação aos crimes comuns: "Não há, então, incompatibilidade entre o fato de incriminar determinada conduta e, depois, emprestar relevância penal à reparação do dano dela decorrente, o que, como visto, é regra geral de direito penal e não especificamente dos crimes contra a ordem tributária. O que chama a atenção aqui e pode, porém, ser questionado, é o tratamento desigual entre sonegadores e autores de outros crimes não violentos

Sobre a aplicação distintiva da lei, Zaffaroni, Batista, Alagia e Slokar anotam:

> No plano jurídico, é óbvio que esta seleção lesiona o princípio da igualdade, desconsiderado não apenas perante a lei mas também na lei. O princípio constitucional da isonomia art. 5º CR) é violável não apenas quando a lei distingue pessoas, mas também quando a autoridade pública promove uma aplicação distintiva (arbitrária) dela. (ZAFFARONI; BATISTA; ALAGIA; SLOKAR, 2003, p. 46).

Sob este ponto de vista, há manifesta inconstitucionalidade da legislação penal tributária brasileira[246] ao conceder este benefício, insustentável no Garantismo Penal, em flagrante desconsideração dos princípios da igualdade e da proteção de bem jurídicos, "uma vez que o instituto despenalizador criado não busca a proteção efetiva do bem jurídico tributário, mas o incremento dos meios coercitivos de cobrança." (RODRIGUES, 2013, p. 206).

É preciso romper com esta política criminal, há muito denunciado pelos criminólogos, e ressaltado nas pesquisas de Ela Wiecko V. Castilho:

> Lembra Baratta que o Direito Penal do Estado Democrático de Direito procura romper com a ideologia que tende a privilegiar os interesses das classes hegemônicas e a imuniza-las do processo criminalizador. Tais interesses estão ligados ao processo de acumulação capitalista, orientando a repressão penal contra comportamentos desviados que são próprios das classes sociais mais vulneráveis.
> Tal acontece não apenas com a seleção dos comportamentos a serem criminalizados, mas também com a própria intensidade da reação social. Quando esta se dirige contra condutas que importam numa contradição com as relações de produção ela é, de regra, violenta e inexorável. Mas essas mesmas classes hegemônicas, que procuram não serem atingidas pelo processo criminalizador, também delinquem e seus crimes, o mais das vezes, estão ligados, de forma muito estreita, às ações que desenvolvem no mundo dos negócios. Nesse contexto, a repressão à criminalidade econômica é um imperativo de justiça. (CASTILHO, 1998, p. 78).

A luta contra a evasão fiscal, como bem destacou José Casalta Nabais (2003a, p. 113), "não pode deixar de ser travada e travada em termos de conseguir

---

contra o patrimônio público particular, como furto, apropriação indébita e estelionato, em relação aos quais se poderia, então, admitir também a extinção da punibilidade pela reparação do dano (Palhares:184; Viviani:83-84). O mesmo vale para outros delitos não violentos como o descaminho e mesmo a apropriação indébita previdenciária, parcialmente excluída do regime de extinção da punibilidade dos crimes tributários em geral. (BALTAZAR JÚNIOR, 2011, p. 553).

[246] Cita-se a legislação, já abordada no Tópico 5.3.1 *Privilégios da criminalidade Tributária*: Art. 168-A, §2º e §3º, do Código Penal Brasileiro; Art. 337-A, §1º, do Código Penal Brasileiro; Art. 34, da Lei nº 9.249, de 26, de Dezembro de 1995; Art. 15, §3º, da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000 (Refis I); Art. 9º, §2º, da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003 (Refis II); Art. 69, s lei 11.941, de 27 de maio de 2009 (Refis da Crise) ; Art. 83, §4º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Cita-se também a exclusão da responsabilidade penal pela denúncia espontânea, prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional.

um mínimo de êxito, sob pena de vermos o próprio estado democrático ir ao fundo sem apelo nem agravo." Nesse contexto, a intervenção do Direito Penal, com os pressupostos apresentados acima, parece justificável, de forma subsidiária aos instrumentos de combate à evasão fiscal de que já dispõe o Direito Tributário.

A mesma conclusão não se chegou em relação ao benefício da suspensão da pretensão punitiva decorrente de parcelamento de débitos pactuado perante o Fisco, pois eventual reparação do dano após a consumação do delito, pode vir a atrair o benefício do arrependimento posterior, previsto no artigo 16 do Código Penal ou mesmo uma circunstância atenuante, prevista no artigo 65, inciso III, letra "b",[247] ambos aplicáveis a todas as espécies de crimes.

Um argumento comumente levantado por aqueles que defendem as medidas despenelizadoras presentes na legislação penal tributária brasileira é a intenção declarada do Estado em relação à incriminação do ilícito fiscal, ou seja, a real finalidade da sanção penal tributária seria meramente arrecadatória. Assim, se o tributo foi pago, se a obrigação acessória, convertida ou não em principal, foi cumprida, não haveria necessidade da aplicação da pena criminal, pois a finalidade desta teria sido alcançada.

Admitamos, apenas para ampliar o debate, que o objeto de proteção da sanção penal tributária se esgota no aspecto meramente financeiro – na receita tributária – e que isso encontraria respaldo no Estado Democrático de Direito e no Garantismo Penal!

Veja-se que, na hipótese anterior, o bem jurídico-penal tributário possui relevância penal, sendo justificável sua incriminação, desde que respeitados os parâmetros garantistas delineados acima e se mantida a possibilidade concreta de aplicação da pena.

A segunda hipótese, por sua vez, conduziria à abolição da tutela penal tributária[248] e não apenas do benefício da extinção da punibilidade, uma vez que a mera arrecadação de receita tributária, desvinculada de sua destinação – que é a consecução das tarefas do Estado Democrático de Direito, ou, utilizando uma

---

[247] "Art. 65 - São circunstâncias que sempre atenuam a pena:
III - ter o agente:
b) procurado, por sua espontânea vontade e com eficiência, logo após o crime, evitar-lhe ou minorar-lhe as conseqüências, ou ter, antes do julgamento, reparado o dano;" (BRASIL, 1940)

[248] Mais adiante veremos que a abolição abordada aqui não tem referência com as teorias do abolicionismo penal defendida por Louk Hulsman, Thomas Mathiesen, Nils Christie, Sebastian Scheerer e outros, que trabalham com outros fundamentos.

expressão mais direta, a destinação social[249] – não possui relevância penal.

A relação tributária, de cunho meramente obrigacional, deve ser resolvida por instrumentos aptos a compelir o contribuinte a cumprir a obrigação, de recolher um imposto devido e fazer ou deixar de fazer algum dever instrumental imposto pela legislação tributária. Trata-se, neste caso, de proteção a ser realizada por outros mecanismos, idôneos à cobrança de impostos, tais como: as sanções do Direito Administrativo, a execução fiscal e os instrumentos de que dispõe a Administração Tributária para concretizar a arrecadação dos tributos e impelir o contribuinte a cumprir as obrigações tributárias.

Analisando a equivocada e antigarantista hipótese da finalidade arrecadatória, a prisão prevista no preceito secundário dos tipos penais tributários (a pena), embora circunscrito no âmbito do Direito Penal, possuiria natureza civil, pois teria a mesma finalidade daquela prevista para o caso de depositário infiel, de inadimplemento de obrigação alimentícia e outras formas de obrigação civil[250]. Ora, se a sanção penal tributária tiver a finalidade tão somente de compelir o contribuinte inadimplente a cumprir as obrigações tributárias e, se satisfeitas as obrigações, a sanção penal deixa de ser aplicada, não haveria, em relação ao objetivo da medida, nenhuma diferença entre esta e a ameaça de prisão civil em caso de inadimplemento de dívida.

A utilização da pena criminal travestida de prisão civil por dívida é incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro. Essa discussão, que desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 tem se mantido presente, só faz sentido se for acolhida, de forma acrítica e antigarantista, que a finalidade da pena é aquela assumida pela política criminal brasileira: arrecadatória.

---

[249]Embora a concepção de bem jurídico tutelado seja diferente da adotada nesta investigação, vale citar os estudos de Carlos Velho Masi, que também faz esta vinculação com a destinação social: "O Direito Penal Tributário visa a evitar a evasão tributária, e não a cobrar o crédito tributário decorrente de uma evasão anteriormente verificada. Embora o bem jurídico tutelado (patrimônio público em sua expressão de receita tributária) tenha conteúdo econômico, a legitimidade e finalidade de sua tutela estão relacionados com a destinação social da receita tributária, a qual não é alcançada com a mera reparação econômica posterior." (MASI, 2013, p. 75).

[250] "A sanção penal-tributária restringe os movimentos do agente aplicando a pena de reclusão ou detenção. É uma figura estranha ao sistema jurídico que trata do Direito Tributário, justamente porque a penalidade criminal não se coaduna com os sub-ramos do Direito onde são tratadas as condutas de natureza civil. A prisão civil, como está na Constituição Federal, é imprópria nas relações de natureza tributária, cuja característica é essencialmente patrimonial, melhor explicando, na relação de sanção tributária o contribuinte é devedor de tributo, cuja característica principal envolve a prestação em dinheiro entregue ao Estado." (SANTOS, 2005, p. 135).

O inciso LXVII, do artigo 5º, da Constituição Federal de 1988,[251] limitou a prisão civil por dívida aos casos de inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel. Com a edição do Decreto nº 678, de 06 de novembro de 1992, o Brasil aderiu ao Pacto de São José da Costa Rica (Convenção Americana de Direitos Humanos), que excepciona a prisão civil por dívida aos casos de obrigação alimentar.[252]Este é o entendimento vigente no Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 2009a), que revogou a Súmula 619[253] por força do referido tratado, afastando a prisão, como medida de coação para o cumprimento de obrigação de natureza civil, para situações que em muito se assemelham ao inadimplemento de obrigação tributária. A sanção penal, então, não pode substituir a execução fiscal, que é o meio idôneo para a cobrança de dívida tributária.

Embora em outros estudos[254] Hugo Machado de Brito não tenha questionado a legitimidade dos tipos penais tributários brasileiros e da extinção da punibilidade, na forma apresentada nesta investigação, vê-se que, em outros tempos, o autor já ensinou que a situação estudada seria prisão civil por dívida.

> Não se diga a vedação constitucional, porque se reporta apenas à prisão civil por dívida, não se opõe à lei ordinária que define como crime o inadimplemento de dívida, para reprimi-lo com pena prisional. Não é assim. A lei ordinária que defini como crime o simples inadimplemento de uma dívida, comina para o que nele incorre pena prisional, conflita com a norma da Constituição que proíbe a prisão por dívida. Há, na verdade, evidente antinomia entre a norma da Constituição que proíbe a prisão por dívida, e aquela, da lei ordinária, que define como crime o inadimplemento de dívida, para viabilizar, dessa forma, a aplicação da pena prisional ao devedor inadimplente. (MACHADO, 1994, p. 230).

Há entendimentos afastando a caracterização de prisão civil por dívida em relação ao crime de apropriação indébita de contribuição previdenciária (artigo 168-A, do Código Penal) e a retenção dolosa de tributos (ou apropriação indébita tributária), prevista no inciso II, do artigo 2º, da Lei nº 8.137/90, sob o argumento de

---

[251] "LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel;" (BRASIL, 1988)

[252] "Artigo 7º - Direito à liberdade pessoal:(...)
7. Ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar." (BRASIL, 1992)

[253] BRASIL, STF. Súmula 619. A Prisão do depositário judicial pode ser decretada no próprio processo em que se constituiu o encargo, independente da propositura de ação de depósito. Diário de Justiça, 20 out. 1984. Revogada pelo julgamento do Habeas Corpus 92566. Diário de Justiça, 04 set. 2009. (2009a)

[254] Tal como em: MACHADO, 2002.

que não se trata de cobrança de débito próprio[255]. Em relação à arrecadação tributária, débito próprio está relacionado à obrigação do sujeito passivo direto da obrigação, que, em Direito Tributário, é o próprio contribuinte, que realizou o fato gerador, conforme definição contida no inciso I, do artigo 121, do Código Tributário Nacional. Quando a legislação tributária impõe a um terceiro, que não está vinculado diretamente com o fato gerador (não é o contribuinte), mas responde, perante o Fisco, pelo recolhimento do tributo (inciso II, do artigo 121, do C.T.N.), fala-se em "responsável" tributário, que é o sujeito passivo indireto da obrigação tributária.

Assim, a prisão civil por dívida seria caracterizada apenas no caso de sujeito passivo direto, ou seja, quando se pretendesse impor a ameaça da pena para compelir o próprio contribuinte a recolher o crédito tributário devido, por ele próprio, ao Fisco. São as condutas relacionadas ao crime de sonegação de contribuição previdenciária (artigo 337-A, do Código Penal) e os crimes de sonegação fiscal previstos no artigo 1º da Lei nº 8137/90, em que a ameaça da prisão penal (travestida de prisão civil) se daria sobre o próprio contribuinte devedor.

Ocorre que, o que aproxima a prisão civil da pena criminal em relação aos crimes tributário é a característica de "ameaça" para compelir o devedor a pagar o débito. Para tanto, pouco importa se é o sujeito passivo direto ou indireto da obrigação tributária, pois, no atual sistema penal brasileiro, o que se pretende é a quitação da obrigação tributária, mesmo após a consumação delitiva, liberando o delinquente da pena criminal. Além disso, se a linha argumentativa passa pela titularidade do débito, de qualquer forma não encontraria respaldo no Pacto de São José da Costa Rica, que só admitiu a prisão civil por dívida nos casos de obrigação alimentar e, com base nisso, levou o Supremo Tribunal Federal a afastar as

---

[255] Cita-se, por exemplo, João Luiz Coelho da Rocha: "Ora, não estamos aqui cuidando de ação delituosa assemelhada à apropriação indébita, como já se imputava à conduta da fonte pagadora que não recolhia o imposto ou a contribuição social retida em nome de outrem, a fonte recebedora.
Disso, aqui não se trata, porque não se cuida do responsável legal pelo tributo, como era e é ali a hipótese da fonte pagadora, falando agora o dispositivo, expressamente, no não-recolhimento de tributo ou contribuição social descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação (tributária).
Bem, não há dúvidas então que nesse tipo penal o legislador está se reportando ao débito tributário próprio não pago.
Supõe-se, assim, no seguimento da descrição tipológica, que o industrial, ao vender e acrescer, como de lei, o IPI, na fatura, assim como o comerciante, em sua venda, embutindo e discriminando o ICMS, e que não vierem a pagar, no prazo esses tributos, estarão cometendo ilícito penal.
Trata-se, enfim, e em resumo, de pena privativa de liberdade, por inadimplência de débito próprio. E, rigorosamente falando, o caso de punição por dívida.
Não socorre ao contribuinte a garantia do nº LVII do art. 5º, da CF, pois ali se proíbe a prisão civil por dívida, e aqui estamos no campo de apenamento criminal." (ROCHA, 1992, p. 68).

disposições ordinárias que ainda previam a prisão civil por dívida, como no caso de alienante fiduciário infiel e de depositário infiel. Em relação a este último, inclusive, a conduta é semelhante àquela prevista na norma incriminadora da apropriação indébita previdenciária (artigo 168-A, do Código Penal) e da retenção dolosa de tributos (ou apropriação indébita tributária), prevista no inciso II, do artigo 2º, da Lei nº 8.137/90, ou seja, o débito, tanto aqui quanto para o depositário infiel, tem origem na "retenção" ou "apropriação" de valores que foram confiados ao infrator, na condição de sujeito passivo indireto, responsável tributário, ou de depositário legal. É, pois, apenas uma questão semântica. Frisa-se que na década de 1970, conforme evolução histórica relatada no Capítulo 5,[256] a figura em questão era denominada "depositário infiel de tributos" e sujeitava à prisão administrativa (leia-se prisão civil por dívida) aquelas que deixassem de recolher à Fazenda Pública valores dos impostos de que recolhiam de terceiros.

Outro argumento, frequentemente utilizado para legitimar a sanção penal e afastar a caracterização da prisão civil por dívida é que a norma incriminadora visa punir o ato de não-recolhimento do tributo, enquanto a dívida tributária seria mera consequência.[257] Todavia, o sistema penal brasileiro[258] não trata a dívida tributária como simples consequência, mas sim como "objetivo principal", que, uma vez alcançado, restabeleceria a ordem tributária violada e dispensaria a sanção penal, demonstrando que a norma incriminadora e os Tribunais brasileiros[259] não estão preocupados com a conduta criminosa que gerou a dívida, mas sim com o recebimento do tributo, que conduz à extinção da punibilidade, desde que o pagamento tenha ocorrido até o recebimento da denúncia.[260]

Para arrematar a tese alternativa desta investigação, temos que, se acolhida

---

[256] Vide item 5.3 Paradoxo brasileiro – entre a expansão e a despenalização

[257] "Ocorre que no caso em questão o que está criminalizado não é a conduta 'deve', mas sim a conduta consistente em deixar de recolher a contribuição descontada ou cobrada, o que gera uma dívida. Vários tipos penais podem ser cometidos no bojo de uma relação lícita ou podem gerar uma dívida, como no dano e na apropriação indébita. (..) Do mesmo modo, no crime de omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias, o que se criminaliza não é a omissão no pagamento da contribuição do empregador, mas sim a conduta de deixar de recolher a contribuição descontada. (BALTAZAR JÚNIOR, 2011, p. 22).

[258] No sentido proposto por Zaffaroni, que envolve a norma incriminadora e os agentes de criminalização secundária, que incluem a Receita Federal, o Ministério Público, o magistrado e outros agentes operam no sistema penal.

[259] Cita-se o julgado: BRASIL. STF. Habeas Corpus 91704. Rel: Min. Joaquim Barbosa, Diário de Justiça, 20 jun. 2008.

[260] O marco temporal está de acordo com a legislação atual, mas não surpreenderá decisões judiciais que acolham a extinção mesmo após o recebimento da denúncia, dado a resistência à punição da criminalidade de colarinho branco abordado ao longo deste trabalho.

a finalidade meramente arrecadatória da tutela penal tributária – o que não se admite na tese principal – a abolição da tutela penal tributária é uma conclusão inevitável, pois se trataria, a toda evidência, de prisão civil por dívida, ainda que inserida no âmbito do sistema penal.

Existem inúmeras dificuldades para arrecadação dos recursos necessários ao cumprimento das finalidades estatais, dentre elas a histórica rejeição dos indivíduos em contribuir financeiramente com o Estado. Enfrentar estes problemas exige o aperfeiçoamento constante do sistema de arrecadação tributária e dos mecanismos de controle. Mas a História aponta que a sonegação fiscal, gravemente lesiva à ordem tributária, necessita, em determinadas situações, do reforço penal para a proteção da ordem tributária, cuja relevância penal foi enfatizada ao longo deste trabalho.

Neste cenário, dois caminhos se apresentam: reformar a legislação penal tributária, para resgatar a dimensão supraindividual da ordem tributária e acabar com benefícios que inviabilizam a aplicação da sanção penal aos delinquentes tributários, ou aceitar, acriticamente, a real intenção arrecadatória do Estado brasileiro em relação à norma incriminadora tributária. Mas essa última opção levaria à abolição da tutela penal tributária, uma vez que faltaria legitimidade para o uso da pena criminal travestida de prisão civil por dívida.

Dificuldades arrecadatórias do Estado não legitimam, por si só, o uso da pena criminal, mas a descriminalização dos ilícitos tributários também não seria coerente com a gravidade da conduta de sonegação fiscal e da importância do tributo no Estado Democrático de Direito. A relevância penal da ordem tributária legitima a incriminação desta prática delituosa, que reclama, cada vez mais, uma atuação forte do Estado para coibir a atuação dos sonegadores, os quais continuarão alheios ao sistema penal se a política criminal continuar sendo meramente arrecadatória. Essa política, como visto, se afasta do Garantismo Penal e do Estado Democrático de Direito.

Um sistema garantista, na perspectiva ferrajoliana, é um modelo ideal, pois o poder punitivo estatal tende ao arbítrio se não houver um muro de contenção de arbitrariedades, que é o Direito Penal Mínimo. É preciso, então, conter a ânsia arrecadatória do Estado e resgatar o Garantismo Penal sem, contudo, esvaziar o conteúdo do bem jurídico-penal tributário. As ideias desenvolvidas ao longo deste trabalho apontam neste sentido.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Contatou-se, ao longo deste estudo, que o bem jurídico dos crimes tributários é a ordem tributária, definida como conjunto de normas e instrumentos que compõem o sistema tributário, organizado de forma a atender as finalidades estatais, sobretudo a promoção de uma existência digna aos cidadãos. Somente dessa forma é possível encontrar uma relação direta entre a lesão à ordem tributária e a dignidade humana ou a condição social das pessoas, afastando-se de uma relação meramente obrigacional e financeira entre o contribuinte e o poder público (Fisco ou Fazenda Pública) para se conceber a proteção de um interesse coletivo diretamente vinculado ao interesse individual do próprio contribuinte infrator.

A lesão ou perigo de lesão à ordem tributária não se caracteriza apenas pela redução ou supressão da receita tributária, uma vez que as consequências da prática de delitos tributários, pelo caráter supraindividual da ordem tributária, geralmente causam prejuízo a toda coletividade, comprometendo o funcionamento do Estado e, em muitos casos, o custeio dos direitos sociais básicos como saúde, educação, segurança, transporte e outras necessidades que seriam implementadas com recursos financeiros sonegados ou desviados por meio da criminalidade tributária.

Com base nesta dimensão da ordem tributária, conclui-se que o bem protegido e a função da pena nos crimes tributários transcendem o mero inadimplemento do tributo (obrigação principal) ou o simples descumprimento de um dever formal (obrigação acessória), uma vez que está em jogo a sobrevivência do Estado Fiscal. Não é por outra razão que a ordem tributária possui relevância penal, sendo legítima sua proteção mediante a manifestação mais gravosa do poder punitivo estatal, que é a pena criminal.

Apesar do inegável interesse do Estado Fiscal na proteção da ordem tributária, a repressão da criminalidade tributária tem enfrentado dificuldades, especialmente porque convive com a resistência de uma clientela não-convencional, que resiste em se submeter aos rigores da sanção penal.

Há um falso paradoxo na política criminal-tributária brasileira que atua com aparente rigor sobre os sonegadores, geralmente integrantes de uma classe socialmente mais privilegiada, historicamente alheia ao sistema penal, mas que continua praticamente intocável pela ação da criminalização devido a uma série de

benefícios e medidas despenalizadoras previstas no momento da criminalização primária, e do complexo e moroso sistema de fiscalização e arrecadação tributária, que acabam inviabilizando a ação criminalizadora secundária.

A ameaça da pena criminal tem sido utilizada com pretensões exclusivamente arrecadatórias, esvaziando a dimensão delimitadora do bem jurídico-penal tributário. De qualquer forma, vê-se que, por trás de um discurso tecnicista e das históricas divergências sobre a matéria, há uma política criminal direcionada para a arrecadação do tributo, utilizando-se a ameaça da pena com o fim de cobrança de impostos, ou de ambos, sem interesse concreto na aplicação da sanção penal. Independente do objetivo dessa política, ela não se sustenta em um sistema garantista.

A forma como o sistema penal brasileiro tem tratado a criminalidade tributária evidencia, na perspectiva garantista, um "defeito de punição", uma vez que, apesar do bem protegido ser considerado fundamental e possuir relevância penal, as ações da criminalização primária e secundária são contidas por institutos despenalizadores que, na prática, reforçam a tese de que a concepção de bem jurídico adotado pelo legislador brasileiro, e que é acolhida pelas agências secundárias, é a arrecadação tributária, reduzindo o conteúdo do bem jurídico tributário à sua expressão monetária e, consequentemente, esvaziando sua relevância penal.

De acordo com as premissas adotadas neste estudo, não se pode criar instrumentos que, na prática, inviabilizam a persecução criminal de determinada classe de criminosos, sem nenhuma boa razão que os justifiquem. É preciso manter um mínimo de coerência na intervenção penal e, tanto quanto possível, evitar benefícios que não se sustentam no Estado Democrático de Direito.

Há que se reconhecer, então, que o benefício da extinção da punibilidade pelo cumprimento da obrigação tributária – principal ou acessória – após a ocorrência da prática delitiva (prazo legal previsto na legislação tributária para o cumprimento da obrigação) é incompatível com o Estado Democrático de Direito, pois monetariza o bem jurídico-penal tributário protegido pela norma incriminadora e afronta o princípio da isonomia previsto no artigo 5º, caput, da Constituição Federal de 1988, ao proporcionar tratamento diferenciado aos delinquentes tributários.

Aceitar a equivocada e antigarantista hipótese da finalidade arrecadatória, nos levaria à conclusão de que a pena de prisão prevista no preceito secundário dos tipos penais tributários, embora circunscrito no âmbito do Direito Penal, possuiria

natureza civil, pois teria a mesma finalidade da prisão civil prevista para os casos de depositário infiel, de inadimplemento de obrigação alimentícia e outras formas de obrigação civil. Porém, a utilização da pena criminal travestida de prisão civil por dívida é incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que o inciso LXVII, do artigo 5º, da Constituição Federal de 1988, limitou a prisão civil por dívida aos casos de inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel e, por força do Decreto nº 678, de 06 de novembro de 1992, tal instrumento só pode ser aplicado ao inadimplemento de obrigação alimentícia.

Este estudo apontou dois caminhos: reformar a legislação penal tributária, para resgatar a dimensão supraindividual da ordem tributária ou aceitar, acriticamente, a real intenção arrecadatória do Estado brasileiro em relação à norma incriminadora tributária.

A relevância penal da ordem tributária legitima a incriminação desta prática delituosa, que reclama, cada vez mais, uma atuação forte do Estado para coibir a atuação dos sonegadores. Propõe-se, assim, numa perspectiva garantista, afastar a atual política criminal brasileira que desconsidera o conteúdo do bem jurídico-penal tributário, cria uma falsa sensação de rigor penal no combate à criminalidade tributária, mas que, na prática, não visa – e de certa forma inviabiliza – a aplicação da sanção penal por meio de diversos benefícios despenalizadores.

Utilizar o Direito Penal, que é uma técnica estatal de controle social, com pretensões extrapenais, com aparente rigor sobre os contribuintes e afastando a possibilidade de aplicação concreta da pena, por meio de medidas despenalizadoras são práticas típicas de um direito penal simbólico e antigarantista. Se o Estado não deseja efetivar a sanção penal tributária, melhor seria aprimorar o sistema de arrecadação fiscal e as técnicas sancionatórias administrativas do Direito Tributário, que, além de ser mais eficaz para a arrecadação do tributo, está menos comprometido com os princípios e garantias individuais indissociáveis da intervenção penal. Porém, a pretender o uso da sanção penal, de forma subsidiária aos instrumentos administrativos de combate à evasão fiscal, deve-se atentar para um tratamento garantista aos delinqüentes tributários, sem afastar a possibilidade de aplicação da pena criminal, sob pena de incorrer em ilegitimidade.

REFERÊNCIAS

AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012. 208p.

ALVARENGA, Aristides Junqueira. **Crimes contra a ordem tributária**. Coord. MARTINS, Ives Gandra da Silva. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais,1998. 422p.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário:** crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997. 187p.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e sanções tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003. 223p.

ATALIBA, Geraldo. **Denúncia espontânea e exclusão de responsabilidade penal**. Revista de informação legislativa, v.32, nº 125, p. 241-251, jan./mar. de 1995.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997. 859p.

BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes federais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. 923p.

BARATA, Alessandro. **Criminologia crítica e crítica do direito penal**: introdução à sociologia do direito penal. Tradução Juarez Cirino dos Santos. 3.ed. Rio de Janeiro: Editora Renavan, 2002. 256p.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. As sanções administrativo-fiscais heterodoxas e sua cuidadosa possibilidade de aplicação no direito tributário. In: COIMBA, Paulo Roberto (Coord.). **Grandes temas do direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 427-464.

BECCARIA, Cesare Bonesana Marchesi di. **Dos delitos e das penas.** Tradução de Flório de Angelis, 5ª reimpressão, Bauru: EDIPRO, 2000. 127p. (série clássicos).

BECK, Ulrich. **Sociedade de risco**: rumo a uma outra modernidade. São Paulo: Ed. 34, 2010. 365p.

BERNARDES, Flavio Couto; BRANCO, Luiz Gustavo Faria de Azevedo. Os limites do planejamento tributário em face do dever fundamental de pagar impostos. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 18, 2009, São Paulo. **Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI**. p. 4983-5012. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/Anais/sao_paulo/2589.pdf> Acesso em 17 fev. 2014.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Falência da pena de prisão**: causas e alternativas. 3.ed. São Paulo: 2004. 396p.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: volume 1 : parte geral. 13.

ed. São Paulo: Saraiva, 2008, 767p.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013. 320p.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: lições de filosofia do direito. São Paulo: Ícone, 2006. 239p. (Elementos de direito).

BOITEUX, Luciana. Uma visão crítica sobre as penas e seus fundamentos em direito penal econômico. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes (Coord.). **Direito penal tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 179-211.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 23. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2008. 827p.

BRASIL, Câmara dos Deputados, **Projeto de lei nº 4.788 de 1990.** Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1147359&filename=Avulso+-PL+4788/1990> Acesso em 20 de fev. de 2014.

BRASIL. **Código criminal do império**. (1830). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim-16-12-1830.htm> Acesso em: 04 dez. 2013.

BRASIL. **Código criminal da república** (1890). Disponível em: <http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=66049> Acesso em: 04 dez. 2013.

BRASIL. **Código penal** (1940). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848.htm> Acesso em: 04 dez. 2013.

BRASIL. **Código tributário nacional** (1966a) Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 04 dez. 2013. (1966a).

BRASIL. **Consolidação das leis penais** (1932) Disponível em: <http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=42869> Acesso em: 04 dez. 2013.

BRASIL. **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 04 dez. 2013.

BRASIL. **Decreto nº 678, de 06 de novembro de 1992**. Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D0678.htm> Acesso em: 04 dez. 2013.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 65, de 14 de dezembro de 1937**. Dispõe sobre o recolhimento das contribuições devidas por empregados aos Institutos e Caixas de

Aposentadorias e Pensões. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-65-14-dezembro-1937-354209-norma-pe.html> Acesso em: 04 dez. 2013.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 326, de 8 de maio de 1966**. Dispõe sôbre o recolhimento do impôsto sôbre produtos industrializados e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0326.htm> Acesso em: 04 dez. 2013. (1966b).

BRASIL. **Decreto-Lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967**. Concede estímulos fiscais à capitalização das emprêsas; reforça os incentivos à compra de ações; facilita o pagamento de débitos fiscais. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0157.htm> Acesso em: 04 dez. 2013.

BRASIL. **Decreto-lei nº 1.104, de 16 de junho de 1970**. Altera o Decreto-lei nº 1.060, de 21 de outubro de 1969. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1104.htm> Acesso em: 04 dez. 2013.

BRASIL. **Lei nº 3.807, de 26 de Agosto de 1960**. Dispõe sôbre a Lei Orgânica da Previdência Social. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/L3807.htm> Acesso em: 04 dez. 2013.

BRASIL**. Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964**. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do impôsto sôbre a renda, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4357.htm> Acesso em: 04 dez. 2013.

BRASIL. **Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm> Acesso em: 04 dez. 2013.

BRASIL. **Lei nº 5.569, 25 de novembro de 1969**. Acrescenta dispositivos ao artigo 1º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, que define o crime de sonegação fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L5569.htm> Acesso em: 04 dez. 2013.

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Acrescenta dispositivos ao artigo 1º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, que define o crime de sonegação fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L5569.htm> Acesso em: 04 dez. 2013. (1990a).

BRASIL. **Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991**. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm > Acesso em: 04 dez. 2013.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26, de Dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm > Acesso em: 04 dez. 2013.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm > Acesso em: 04 dez. 2013.

BRASIL. **Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000**. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9964.htm> Acesso em: 04 dez. 2000a.

BRASIL. **Lei nº Lei 9.983, de 14 de julho de 2000**. Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9983.htm> Acesso em: 04 dez. 2013b.

BRASIL. **Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003**. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.684.htm> Acesso em: 04 dez. 2013.

BRASIL. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm> Acesso em: 04 dez. 2013. (2009b).

BRASIL. **Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010**. Dispõe sobre medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, da Copa das Confederações Fifa 2013 e da Copa do Mundo Fifa 2014, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/Lei/L12350.htm> Acesso em: 04 dez. 2013. (2010b).

BRASIL. **Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011**. Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm> Acesso em: 04 dez. 2013.

BRASIL. Presidência da República. **Mensagem de veto presidencial nº 534**, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/Mensagem_Veto/anterior_98/VEP-LEI-8696-1993.pdf> Acesso em: 12 fev. 2014.

BRASIL, Senado Federal, **Relatório final da comissão temporária de estudo da reforma do código penal**. Disponível em http:<//www12.senado.gov.br/noticias/Arquivos/2013/12/leia-a-integra-do-relatorio-final-sobre-a-reforma-do-codigo-penal> Acesso em: 19 de jan. 2014 (2013d).

BRASIL. STF. Habeas Corpus 81929. Rel: Min. Sepúlveda Pertence. **Diário de Justiça da União**, Brasília, de 27 fev. 2004a.

BRASIL. STF. Habeas Corpus 85048. Rel: Min, Min. Cezar Peluzo. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 01 set 2006.

BRASIL. STF. Habeas Corpus 91704. Rel: Min. Joaquim Barbosa, **Diário de Justiça da União**, 20 jun. 2008.

BRASIL, STF. Súmula 619. A Prisão do depositário judicial pode ser decretada no próprio processo em que se constituiu o encargo, independente da propositura de ação de depósito. Diário de Justiça, 20 out. 1984. Revogada pelo julgamento do Habeas Corpus 92566. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 04 set. 2009a.

BRASIL. STF. Súmula Vinculante 24. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1o, incisos I a IV, da Lei no 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 19 fev. 2010. (2010c).

BRASIL. STF. Habeas Corpus 108.434. Rel: Min. Luiz Fux. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 14 ago. 2013. (2013a).

BRASIL. STF. Habeas Corpus 116828. Rel: Rel. Min. Dias Tofoli. **Diário de Justiça da União**, Brasília,17 out. 2013. (2013b)

BRASIL. STJ. Recurso Especial 1312720. Rel: Min. Sebastião Reis Júnior. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 14 nov. 2013. (2013c).

CARPENTIERI, José Rafael. **História critica do direito penal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012. 224p.

CARRARA, Francesco. **Programa do curso de direito criminal**. São Paulo: Saraiva, 1957, 573p.

CARVALHO, Amilton Bueno de; CARVALHO, Salo de. **Aplicação da pena e garantismo**. 3.ed. ampl. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2004. 177p.

CARVALHO, Márcia Dometila Lima de. **Fundamentação constitucional do direito penal.** Porto Alegre: S. A. Fabris, 1992. 172p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. 694 p.

CARVALHO, Salo de. **Anti-manual de criminologia**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen

Juris, 2008. 227p.

CASALTA NABAIS, José. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. In: **Revista Forum de Direito Tributário,** v. 1, n. 4, p. 91-120, jul./ago. 2003a.

CASALTA NABAIS, José. **Direito fiscal**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2003b, 630p.

CASALTA NABAIS, José. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, v.5, n.20, p.153-181, out./dez. 2007.

CASALTA NABAIS, José. **Por um estado fiscal suportável**: estudos de direito fiscal. v.3, Coimbra: Almedina, 2010. 252p.

CASALTA NABAIS, José. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012. 746p.

CASTILHO, Ela Wiecko V. de. **O controle penal nos crimes contra o sistema financeiro nacional.** Belo Horizonte: Del Rey, 1998. 352p.

CHAMON JUNIOR, Lúcio Antônio. **Do giro finalista ao funcionalismo penal**: embates de perspectivas dogmáticas decadentes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2004. 103p.

COPETTI, André. **Direito penal e estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, 213p.

COSTA, Alexandre Araújo. **Introdução ao direito**: uma perspectiva zetética das ciências jurídicas. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, 319p.

COSTA, Claudio. **Crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Renavan, 2003. 126p.

COSTA, Renata Almeida. **A Sociedade complexa e o crime organizado**: a contemporaneidade e o risco nas organizações criminosas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. 184p.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza; DUARTE, Bernardo Augusto Ferreira. **Além do positivismo jurídico**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013, 293p.

CUNHA, Maria da Conceição Ferreira da. **Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização**. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995. 451p. (Estudos e Monografia).

DARIVA, Paulo. **O delito de apropriação indébita previdenciária**: crime de omissão material? Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, 128p.

DURKHEIM, Émile; NEVES, Paulo . **As regras do método sociológico**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999a. 165 p. (Coleção Tópicos).

DURKHEIM, Émile. **Da divisão do trabalho social**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999b. 483p.

DURKHEIM, Émile. **O suicídio**: estudo de sociologia. São Paulo: Martins Fontes, 2000. 513p.

DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa. **Criminologia**: o homem delinquente e a sociedade criminógena. Coimba: Coimbra Ed., 1984. 573p.

DIAS, Jorge de Figueiredo. **Questões fundamentais do direito penal revisitadas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. 371p.

DIAS, Jorge de Figueiredo. Para uma dogmática do direito penal secundário. Um contributo para a reforma do direito penal económico e social português. In: PODVAL, Roberto (org). **Temas de direito penal econômico**. Rio de Janeiro : Revista dos Tribunais, 2001, 376 p.

DÍAZ, Elías. **Estado de derecho y sociedad democrática**. 7. ed. Madrid: Edicusa, 1979, 204p.

DUARTE, Maria Carolina de Almeida. **Crimes contra o sistema financeiro nacional:** uma abordagem interdisciplinar (Crimes do colarinho-branco). Rio de Janeiro: Forense, 2003. 272 p.

EISELE, Andreas. **Crítica ao direito penal tributário brasileiro**. São Paulo : Acadêmica, 2007, 221p.

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão**: teoria do garantismo penal. 3.ed. rev. e ampl. São Paulo: RT, 2010. 925p.

FERRO, Ana Luiza Almeida. **Robert Merton e o funcionalismo**. Belo Horizonte: Mandamentos: FCH/FUMEC, 2004. 102 p. (Ciências criminais. Coleções mandamentos;11).

FERRO, Ana Luiza Almeida. **Crime organizado e organizações criminosas mundiais**. Curitiba: Juruá, 2009. 703p.

FEUERBACH, Paul Johann Anselm. **Anti-hobbes**, ovvero i limiti del potere supremo e il diritto coattivo dei cittadini contro il sovrano. Traduzione di Mario A. Cattaneo. Milano: Giuffre, 1972 147p.

FISCHER, Douglas. **Delinqüência econômica e estado social e democrático de direito**: uma teoria à luz da constituição. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006. 253p

FURLAN, Anderson. Sanções penais tributárias. In: BRITO, Hugo Machado (Coord.). **Sanções penais tributárias**. São Paulo e Fortaleza: Dialética-ICET, 2005. p. 13-99.

FURLAN, Anderson; SAVARIS, José Antonio. A denúncia espontânea da infração no direito tributário brasileiro. In: BRITO, Hugo Machado (Coord.). **Sanções**

administrativas trributárias. São Paulo: Dialética, 2004,p. 15-46.

GOMES, Alexandre Travessoni. **O fundamento de validade do direito**: kant e kelsen. 2ª ed. Belo Horizonte, Mandamentos Editora, 2004. 303p.

GOMES, Luiz Flávio. **Crimes previdenciários**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. 120p.

GOMES, Luiz Flávio. **Norma e bem jurídico no direito penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. 175p.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. 239p.

HARADA, Kiyoshi, **Direito financeiro e tributário**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2003. 647p.

HART, H. L. A.; BULLOCH, Penelope A.; RAZ, Joseph; SETTE-CÂMARA, Antônio de Oliveira (Org.). **O conceito de direito**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012. 2ª tiragem. 399 p. (Biblioteca Jurídica WMF).

HASSEMER, Winfried; MUÑOZ CONDE, Francisco. **Introducción a la criminología y al derecho penal**. Valencia, Espanha: Tirant lo Blanch, 1989. 237 p.

HASSEMER, Winfried. Características e crises do moderno direito penal. **Revista Síntese de Direito Penal e Processual Penal**, v. 3, n. 18, p. 144-157, fev./mar. 2003.

HASSEMER, Winfried. Perspectivas de uma moderna política criminal. **Revista brasileira de ciências criminais**, v. 2, n. 8, p. 41-51, out./dez. 1994.

HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da república federal da alemanha.** Porto Alegre: S. A. Fabris, 1998. 576p.

HOBBES, **Leviatã**: ou matéria, forma e poder de um estado eclesiástico e civil. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. 2. ed. São Paulo: Imprensa Nacional – Casa da Moeda, 1999. 526p.

HUNGRIA, Nelson. Extinção da punibilidade em face do novo Código penal. n: **Revista forense**, v. 38, n. 87, p. 579-596, jul./set. 1941.

JAKOBS, Gunther. **Derecho penal**: parte general. Trad. J. Cuello Contreras e J.L.S. Gonzalez de Murillo. 2. Ed. Madrid: Marcial Pons, 1995, 1113p.

JAKOBS, Günther; MELIÁ, Manuel Cancio. **Direito penal do inimigo**: noções e críticas. 6.ed. Organização e tradução de André Luiís Callegari e Nereu José Giacomolli. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. 118p.

KANT. Imamanuel. **Metafísica dos costumes:** Parte I - princípios metafísicos da doutrina do direito. Tradução Artur Mourão. Lisboa: 2004, Edições 70, 197p.

(Colecção textos filosóficos).

KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes e outros escritos**. Tradução Leopoldo Holzbach. São Paulo: Martin Claret, 2011, 140p. (Coleção obra prima de cada autor).

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado 8.ed., 3ª tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 2012, 427p.

KERN, Alexandre. **O controle penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. 136p.

LIRA, Antiógenes Marques de. **Microcriminalidade**. Revista dos Tribunais, São Paulo: RT, ano 84, v. 719, p. 351-60, set. 1995.

LISZT, Franz von. **La idea del fin en el derecho penal**. Santa Fé de Bogotá: Temis, 1998. 83p (Monografías jurídicas;40).

LISZT, Franz Von; PEREIRA, José Hygino Duarte. **Tratado de direito penal allemão**. 2.v. Brasilia: Ed. fac-sim, 2006. 486p. (Coleção história do direito brasileiro; 9).

LOPES, Maurício Antonio Ribeiro. **Princípios políticos do direito penal**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. 310p. (Princípios fundamentais do direito penal moderno;3).

LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes tributários**: aspectos criminais e processuais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. 230p.

LUHMANN, Niklas. **Sociologia do direito I**. Trad. Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983, 252p.

LUHMANN, Niklas. **Sociologia do direito II.** Trad. Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1985, 212p.

LUISI, Luiz. **Os princípios constitucionais penais**. 2. ed. Porto alegre: Fabris, 2003. 327p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Repositório IOB de Jurisprudência**, nº 12/94, p. 230-231, 2ª Quinzena de junho de 1994.

MACHADO, Hugo de brito. **Estudos de direito penal tributário**. São Paulo: Atlas, 2002, 258p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 447p.

MALARÉE, Hernán Hormazábal. **Bien jurídico y estado social y democrático de derecho**: el objeto protegido por la norma penal. 2. ed. Santiago de Chile: Editorial Jurídica Consur, 1992, 188p.

MARQUES, Daniela de Freitas. **Elementos subjetivos do injusto**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. 160p.

MASI, Carlo Velho. **O crime de evasão de divisas na era da globalização**: novas perspectivas dogmáticas, político-criminais e criminológicas. Porto Alegre: Pradense, 2013. 194p.

MATA-MACHADO, Edgar de Godoi da. **Elementos de teoria geral do direito**: introdução ao direito. 4. ed. Belo Horizonte: Ed. UFMG, 1995. 408p. (Humanitas)

MIR, Santiago. **Introducción a las bases del derecho penal**: concepto y método. Barcelona: Bosch, 1976. 357p.

MIR, Santiago. **El derecho penal en el estado social y democrático de derecho**. Barcelona: Ariel, 1994. 253p.

GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Antonio; GOMES, Luiz Flávio. **Criminologia**: introdução a seus fundamentos teóricos, introdução às bases criminológicas da lei 9099/95 - Lei dos Juizados especiais. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. 536p.

MONTEIRO, Antonio Lopes. **Crimes contra a previdência social**: texto, comentários e aspectos polêmicos. São Paulo: Saraiva, 2003. 178p.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat baron de. **O espírito das leis**. Tradução Cristina Murachco. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. 851p. (Colação Paideia)

MORRISON, Wayne. **Filosofia do Direito**: dos gregos ao pós-modernismo. Tradução Jefferson Luiz Camargo; ver. técnica Gildo Sá Leitão Rios. São Paulo: Martins Fontes, 2006. 676p.

NORONHA, E. Magalhães. **Direito penal**: volume 1: introdução e parte geral. 31. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995. 373p.

OST, François; FERNANDES, Elcio. **O tempo do direito**. Bauru, SP: EDUSC, 2005, 410p.

PASCAL, Georges. **Compreender kant**. Introdução e tradução de Raimundo Vier. 6. ed. Rio de janeiro: Vozes, 2011. 206p.

PASCOAL, Janaina Conceição. **Constituição, criminalização e direito penal mínimo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. 160p.

PIMENTEL, Genaro David Góngora. El reconocimiento del derecho administrativo sancionador en la jurisprudencia constitucional mexicana. Estudios em homenaje a Hector Fix-Zamudio. **Biblioteca jurídica virtual del instituto de investigaciones jurídicas de la UNAM**. Disponível em: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2564/17.pdf Acesso em: 20 fev. 2014

PIRES, Gabriela Cabral, Hipótese de extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. In: COIMBA, Paulo Roberto (Coord.). **Grandes temas do direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 190-203.

PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal constitucional**, 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. 120p.

PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico**: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais, crime organizado. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. 400p.

QUEIROZ, Paulo de Souza. **Funções do direito penal:** legitimação versus deslegitimação do sistema penal. 3. ed. rev. atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2001 143p

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 (Coord.). **Direito penal tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 127-155.

RADBRUCH, Gustav; SCHMIDT, Eberhard. **Derecho injusto y derecho nulo**. Madrid: Aguilar, 1971, 127p.

RAMIREZ, Juan Bustos. **Manual de derecho penal español**. Barcelona: Editora Ariel, 1984.

REALE JUNIOR, Miguel. **Instituições de direito penal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, 213p.

RIO GRANDE DO SUL. TRF4. Agravo em execução penal 2003.04.01.040610-5. Rel. Des. Fed. José Luiz Borges Germano da Silva. **Diário de Justiça**, Porto Alegre, 09 de jun. 2004.

ROCHA, João Luiz Coelho. A Lei 8.137 e a prisão por débito tributário. In: **Revista de direito mercantil, industrial, econômico e financeiro**, nova série, v. 31, n. 87, p. 67-69, jul./set. 1992

RODRIGUES, Luis Henrique Vieira. O princípio da interdependência das instâncias punitivas e seus reflexos na pretensão punitiva em crimes tributários. In: **Grandes temas do direito tributário sancionador**. Coordenação Paulo Roberto Coimbra Silva. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 323-341.

RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário**: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013. p. 224p.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do contrato social ou princípios do direito político.** Tradução Eduardo Brandão. Org. e introd. Maurice Cranston. São Paulo: Penguin Classics. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.200p.

ROXIN, Claus; ARZT, Gunther; TIEDEMANN, Klaus. **Introdução ao direito penal e ao direito processual penal**. Tradução Gercélia Batista de Oliveira mendes. Coord. e Supervisão Luiz Moreira. Belo Horizonte: Del Rey, 2007. 258p.

ROXIN, Claus. **Derecho penal**: parte general: volume 1: fundamentos: la estructura de la teoria del delito. Madrid: Civitas, 1997. 1071p

ROXIN, Claus. **Política criminal e sistema jurídico-penal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. 99p.

ROXIN, Claus. **Problemas fundamentais de Direito Penal**. Tradução Ana Paula dos Santos Luís Natscheradetz, 3. ed. Lisboa : Vega, 2004, 361p.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. 236p.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Introdução a uma ciência pós-moderna**. Rio de Janeiro: Edições Graal, 1989. 176p.

SANTOS. Cairon Ribeiro dos. Sanções Penais Tributárias. In. **Sanções penais tributárias**. Coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo e Fortaleza: Dialética-ICET, 2005. 655p.

SANTOS, Juarez Cirino dos. A **moderna teoria do fato punível**. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Revan, 2002. 323p.

SANTOS, Juarez Cirino dos. **As raízes do crime**: um estudo sobre as estruturas e as instituições da violência. Rio de Janeiro: Forense, 1984, 174p.

SBARDELOTTO, Fábio Roque. **Direito penal no estado democrático de direito**: perspectivas (re)legitimadoras. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. 221p.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. sanções penais tributárias. In: **sanções penais tributárias**. Coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo e Fortaleza: Dialética-ICET, 2005. 655p.

SILVA, Juary C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998. 277p.

SILVA, Luciano Nascimento. **Teoria do direito penal econômico**: e os fundamentos constitucionais da ciência criminal secundária. Curitiba: Juruá, 2010, 137p.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito penal sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, 398p.

SILVA SÁNCHEZ, Jesus Maria. **A expansão do direito penal**: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais. Tradução Luiz Otavio de Oliveira Rocha. Revisão Luiz Flávio Gomes e William Terra de Oliveira. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011. 236p.

SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inovações no direito penal econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília, ESMPU, 2011, 384p.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: Uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 8.ed., rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. 388p.

SUTHERLAND, Edwin Hardin. White-Collar Criminality. **American Sociological Review**, V. 5, nº 1, p. 01-12. Feb de 1940.

SUTHERLAND, Edwin Hardin. **White collar crime**. New York: Holt, 1961, 272p.

SUXBERGER, Antonio Henrique Graciano. **Legitimidade da intervenção penal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. 185p.

SYKES, G; MATZA, D. Techniques of Neutralization: A Theory of Delinquency. In: **American Sociological Review**, Vol. 22, No. 6, pp. 664-670, Dez., 1957.

SYKES, G; MATZA, D. Juvenile delinquency and subterranean values. In: **American Sociological Review**, Vol. 26, No. 5, pp. 712-719, oct., 1961.

TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael Braude. Estado, Economia e Direito Penal: o Direito penal tributário no liberalismo, no *Wellfare State* e no liberalismo. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes (Coord.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 21-43.

TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. 335p.

TAVARES, Juarez. **Os objetos simbólicos da proibição**: o que se desvenda a partir da presunção de evidência. Disponível em http://www.juareztavares.com/Textos/os_objetos_simbolicos_da_proibicao.pdf Acesso em 30 jun. 2013.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: RT, 2011a. 748p.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: 2011b. 470p.

WELZEL, Hans. **Introduccion a la filosofia del derecho**: derecho natural y justicia material. 2.ed. Madrid: Aguillar, 1974. 274p.

WELZEL, Hans. **Derecho penal aleman**: parte general. 11a ed. Santiago: Juridica de Chile, 1976. 403p.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53-67.

YAROCHEWSKY, Leonardo Isaac. A influência da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann na teoria da pena. In: **Ciências Penais: Revista da Associação Brasileira de Ciências Penais**, v. 1, n. 0, p. 289-298, jan./jun. 2004.

ZAFFARONI. Eugênio Raul. **Em busca das penas perdidas**: em perda da legitimidade do sistema penal. 2. Ed. Tradução Vania Romano Pedrosa, Amir Lopez da Conceição. Rio de Janeiro: Renavan, 1996. 281p.

ZAFFARONI, Eugênio Raul, BATISTA, Nilo, ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. **Direito penal brasileiro: primeiro volume – teoria geral do direito penal**, 3 ed. Rio de Janeiro: Revan, 2003. 660p.