

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

SARA MENDES PIEROTTI

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:
Legitimidade Da Tutela Penal

São Paulo
2013

SARA MENDES PIEROTTI

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:
Legitimidade Da Tutela Penal

Monografia de Pós-graduação apresentado à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Penal e Processual Penal.

Orientador: Prof. Mestre Hugo Crepaldi Neto

São Paulo
2013

SARA MENDES PIEROTTI

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:
Legitimidade Da Tutela Penal

Monografia de Pós-graduação apresentado à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Penal e Processual Penal, sob a orientação do Prof. Mestre Hugo Crepaldi Neto.

Prof. Mestre Hugo Crepaldi Neto – Orientador
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

São Paulo, _____ de _____ de 2013.

Dedico este trabalho à minha família, meus colegas de turma e ao meu orientador, Professor Mestre Hugo Crepaldi Neto.

AGRADECIMENTOS

Ao Prof. Hugo Crepaldi Neto, pelas horas dispensadas na orientação do presente trabalho.

Ao Prof. Luiz Cogan, pelo apoio franqueado no decorrer de todo o curso de especialização.

Aos demais professores do curso que contribuíram para o aperfeiçoamento.

Aos colegas de curso.

A minha família.

"Quanto mais corrompida a república, mais leis."

(Rui Barbosa)

PIEROTTI, Sara Mendes. **Crimes tributários**: legitimidade da tutela penal. 2013. 81 fls. Trabalho de Conclusão de Curso de Especialização em Direito Penal e Processual Penal – COGEAE – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013.

RESUMO

O presente trabalho visa traçar uma análise no que toca a legitimidade e efetividade da tutela penal dos delitos contra a ordem tributária. Dessa forma, serão apreciados no decorrer do presente estudo o bem jurídico tutelado nos delitos fiscais; passando-se a ponderação da existência de mandados de constitucionais de criminalização aptos a embasar a criminalização das condutas em questão, bem como o atendimento aos princípios norteadores do Direito Penal mínimo, modelo defendido no estudo em questão. Após, será explanado os institutos despenalizadores incidentes dos crimes tributários, instrumentos que ocasionam as maiores discussões quanto à legitimidade penal dos delitos analisados, vez que deflagram a utilização do Direito Penal como método de cobrança do Estado, frente ao evidente caráter coercitivo da pena. Por fim, chegando-se a posposta do presente trabalho, será avaliada a efetividade da tutela penal nos delitos em questão, traçando-se considerações no tocante à função das penas quando empregadas nos delitos fiscais, e, as propostas doutrinárias alternativas ao modelo atual, como a adoção de um direito de intervenção, ou, de um direito penal de segunda velocidade, ou, até mesmo, o abandono da pena, ou, ao extremo do abandono do direito penal. Conclui-se no estudo em questão, que a tutela penal do modo como empregado atualmente deixa margem a dúvida quanto a sua legitimidade, mostrando-se mais como meio de intimidação do Estado na obtenção de recursos, corroborado ainda, pela flagrante ineficiência do emprego da tutela penal, para prevenir o cometimento do delito, ou até mesmo, na ressocialização do indivíduo transgressor da norma. Adotou-se no presente trabalho o método dedutível aferindo-se a validade da tutela penal perante a Constituição Federal e princípios regentes do Direito Penal, para, afinando-se a apreciação, refletir sobre a eficiência frente aos ditames penais.

Palavras-chave: Crimes tributários. Legitimidade penal. Eficácia da tutela penal nos delitos fiscais.

PIEROTTI, Sara Mendes. CRIMES AGAINST TAX ORDER: Legitimacy of penal law. 2013. 81 pages. Conclusion Work Specialization Course in criminal law and criminal procedure – Cogea – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013.

ABSTRACT

This paper aims to outline an analysis as regards the legitimacy and effectiveness of penal law of offenses against the tax system . Thus , will be assessed during the present study, the ward in legal and tax offenses ; passing the weighting of the existence of warrants constitutionalization able to base the criminalization of the conduct in question , as well as meeting the guiding principles of the Minimum Criminal Law model advocated in the present study . After , it will be explained the decriminalizer institutes incidents of tax crimes , instruments that cause the biggest discussions about the legitimacy of criminal offenses analyzed , since they trigger the use of criminal law as a method of charging the State , against the apparent coercive character of the sentence . Finally , coming to the purpose of the present study , the effectiveness of penal law offenses in question will be assessed by drawing considerations in playing the role of penalties when used in tax offenses , and alternatives to the current model doctrinal proposals , as the adoption of a right of intervention , or a criminal law of second gear , or even the abandonment of the sentence , or , in the extreme of the abandonment of criminal law . It was concluded in the present study , the criminal code governing how currently employed leaves room for doubt as to its legitimacy , showing itself more as a means of intimidation of the State in obtaining resources , further corroborated by the blatant inefficiency of employment penal law , to prevent the commission of the offense , and the offender ressocialization. It was adopted in the present work the method deductible gauging the validity of penal law in the Federal Constitution and governing principles of criminal law, for, tapering to assessment, reflect on the efficiency against criminal dictates .

Key-words: Tax crimes. criminal legitimacy. effectiveness of penal law offenses in tax crimes.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
AP	Recurso de Apelação
CFRB	Constituição da República Federativa do Brasil
CP	Código Penal Brasileiro
DJ	Diário da Justiça
HC	Habeas Corpus
IBCRCRIM	Instituto Brasileiro de Ciências Criminais
REsp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
CAPÍTULO I - O BEM JURÍDICO TUTELADO NOS DELITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	14
1.1 TUTELA DE BENS JURÍDICOS SUPRAINDIVIDUAIS	16
1.2 CORRENTE PATRIMONIALISTA.....	22
1.3 CORRENTE FUNCIONALISTA	23
1.4 TEORIA ECLÉTICA.....	24
CAPÍTULO II - CRITÉRIOS DE CRIMINALIZAÇÃO.....	26
2.1 A DIGNIDADE PENAL DO BEM JURÍDICO TUTELADO DE CONDUTAS DEVE ATENDER AOS PRECEITOS DA DIGNIDADE PENAL, BEM AINDA DA CARÊNCIA DE TUTELA PENAL	26
2.2 ATENDIMENTO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	28
2.2.1 Princípio da Dignidade da Pessoa Humana	28
2.2.2 Princípio da Legalidade	30
2.2.3 Princípio da Lesividade	31
2.2.4 Princípio da Intervenção Mínima.....	32
2.2.5 Princípio da Proporcionalidade	33
2.2.6 Princípio da Insignificância ou da Bagatela	34
2.3 ANÁLISE DA EXISTÊNCIA DE MANDADO DE CRIMINALIZAÇÃO.....	35
CAPÍTULO III - APLICAÇÃO DAS SANÇÕES NOS DELITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	39
3.1 O PRÉVIO EXAURIMENTO DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.....	40
3.2 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO.....	42
3.3 A APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA	45
3.4 TEORIA DOS SUBSTITUTOS PENAIIS	47
3.5 DIREITO PENAL SIMBÓLICO	50

CAPÍTULO IV - VERIFICAÇÃO DA NECESSIDADE/EFETIVIDADE DA TUTELA PENAL NOS DELITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	54
4.1 FUNÇÃO DAS PENAS CRIMINAIS NOS DELITOS TRIBUTÁRIOS	56
4.2 DIREITO DE INTERVENÇÃO.....	62
4.3 DIREITO PENAL DE DUAS VELOCIDADES PROPOSTO POR SILVA SÁNCHEZ.....	65
4.4 DESCRIMINALIZAÇÃO/DESPENALIZACAO DOS DELITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	67
CONCLUSÃO	74
REFERÊNCIAS.....	78

INTRODUÇÃO

A modificação na modalidade de delinquência vivenciada pela sociedade nos últimos tempos tem gerado reflexo direto na utilização do Direito Penal como forma de controle social.

Dessa forma, estaríamos vivenciando uma expansão do Direito Penal que estaria assumindo funções sociais antes associadas a outros ramos do direito.

A par disso, percebe-se que há evidente tendência de se incriminar condutas ligadas a bens jurídicos coletivos, o que por certo, pressupõe a mudança do modelo clássico apresentado na tutela de bens jurídicos individuais, com inevitáveis mudanças nas garantias individuais, presentes nas normas clássicas.

Sucedendo, no entanto que, conforme será analisado no presente estudo, o Direito Penal deve-se pautar sempre como *ultima ratio*, o mesmo entendimento, deve ser adotado quanto à aplicação de pena privativa de liberdade do acusado, visto que apresentados como forma soberana de coação estatal.

Especificamente ao que se refere aos delitos contra a ordem tributária, objeto do presente estudo, tem-se que a análise da legitimidade da utilização do Direito Penal como forma de reprimir condutas indesejadas esta intimamente ligada ao estudo do bem jurídico tutelado pela norma, tarefa nada fácil, tendo em vista a divergência doutrinária presente neste campo.

Isto porque, na definição do bem jurídico protegido, têm-se teorias defendendo ser as funções sociais do tributo, o própria arrecadação do Estado, a ordem tributária, o patrimônio público, ou ainda, a própria confiança fiscal do Estado.

Dessa forma, encontram-se autores defendendo que a utilização do Direito Penal na seara tributária não passaria de *mero reforço simbólico à arrecadação do Estado*¹, e, outros defendendo a utilização do Direito Penal teria legitimidade, sustentando que: *os recursos arrecadados se destinam a assegurar finalidade inerente ao Estado democrático e social de Direito, de modo a propiciar*

¹ RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário**: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013. p. 24.

*melhores condições de vida a todos.*²

Superada a exposição das desarmonias das teorias que visam delimitar o bem jurídico tutelado, passa-se a análise do atendimento aos critérios de criminalização, considerando a eventual existência de dignidade penal e fundamento constitucional, alinhavados com a indispensável constatação de atendimento aos princípios constitucionais.

Após, já em um terceiro capítulo, traçaremos apontamentos sobre a necessária transposição de uma série de institutos para a aplicação da sanção aos delitos tributários, já que, como será delimitado adiante, encontram-se presentes, na pertinente norma, várias hipóteses que alocam a aplicação de pena em hipótese muito remota.

Assentados tais considerações, aborda-se no quarto capítulo, a necessidade/efetividade da tutela penal nos delitos contra a ordem tributária, passando-se por uma verificação do papel das penas privativas de liberdade nos delinquentes econômicos, e, até mesmo, traçando-se considerações no tocante à descriminalização dos delitos tributários, com substituição por ilícitos administrativos, ou até mesmo, um Direito de Intervenção, como defendido por Hassemer.

Tudo isso, levando-se em consideração um cenário no qual o Estado é cada vez mais cobrado para prover as responsabilidades sociais assumidas, o que, evidentemente, aumenta a necessidade de arrecadação, mas que por outro lado, tem o descredito da sociedade quanto à efetiva aplicação desse produto.

Ademias, a contorno dado pela justificação das normas penais e administrativas mostram-se muito próximas, o que, inevitavelmente ocasiona incertezas quanto aos papéis de cada uma.

Isto porque, apesar de se ter normas criminalizadoras das condutas que visem ludibriar à arrecadação do Estado, reafirmando ao máximo a mensagem de censura ao procedimento, vê-se, cada vez mais crescente a introdução de institutos que tornam a aplicação da pena muito remota, a exemplo, a alteração do patamar para ajuizamento da execução fiscal para R\$ 20.000,00, o que impede, por consequência, a persecução penal quando o tributo sonegado não exceder tal

² PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais, crime organizado**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tributais, 2011. p. 270.

patamar, ou ainda, a extinção da ação penal com o pagamento do tributo, a qualquer tempo.

Sem se perder de vista ainda, a aplicação do Direito penal da forma como posta acima, apenas ocasiona o descredito de todo o sistema punitivo, levando-se a um Direito Penal meramente simbólico, que pouco ajudará na repressão das condutas elisivas fiscais, mas que muito prejudicará no combate de outros delitos.

CAPÍTULO I - O BEM JURÍDICO TUTELADO NOS DELITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Importante quando se propõe a ponderar a legitimidade penal de determinados tipos penais, é analisar o bem jurídico objeto de proteção da norma. Isto porque, o uso do Direito Penal somente será legítimo quando na defesa de bens jurídicos fundamentais à vida em sociedade, sendo vedada a criminalização de condutas para outros fins, como a resposta a demandas midiáticas.

Pois bem, surgida no começo do século XIX, a teoria do bem jurídico passou por diversas vertentes, porém, o ponto central da discussão nunca restou distanciado da problemática de há quem caberia à função da eleição do bem jurídico; se à norma, nascendo o bem jurídico somente com a elaboração da norma, ou se, os bens jurídicos seriam preexistentes a norma, cabendo apenas à norma posta reconhecer sua essencialidade para vida em sociedade e lhe conferir proteção.

Assim é que, em sua origem teve como principal representante Feuerbach, que defendia a ideia de que o Direito Penal deveria proteger um direito subjetivo individual, em nada comprometido com um dever com o Estado.³

Após, Birnbaum passou a defender que a tarefa do legislador seria a de assegurar os bens jurídicos, não cabendo a ele a tarefa de criá-los. Dessa forma, o citado autor, impugnava a tese de que o delito seria a lesão a um direito, defendendo que somente os bens pertencentes ao cidadão, sob proteção do Estado, é que poderiam ser objeto de lesão, uma vez que “o Direito não pode ser diminuído nem subtraído.”⁴

Tempos depois, Binding mostrou a questão da forma que até hoje faz parte de um consenso defendido pela maioria da doutrina, a de que o Direito Penal serve para a defesa de bens jurídicos, por instrumentos das normas, com a aplicação de uma pena. Pregava que norma e bem jurídico são inseparáveis, sendo que toda norma tem em seu conteúdo um bem jurídico, eleito pelo Estado, e, ferir uma norma, significa infringir o dever de obediência devido ao Estado.⁵

³ BUSATTO, Paulo César. **Direito penal**: parte geral. São Paulo: Atlas, 2013. p. 354.

⁴ BIRNBAUM, Johann Michael Franz *apud* BUSATTO, 2013, p. 355.

⁵ BIRDING, Karl *apud* RODRIGUES, 2013, p. 41-42.

Já no início do século XX, Franz Von Lizst passou a defender que os bens jurídicos eram produzidos pela vida e o Direito apenas oferecia-lhe tutela através de suas normas, sendo interesse tanto da coletividade como do indivíduo.⁶

Em busca de uma delimitação na eleição dos bens jurídicos, o neokantismo defendia que quem criava os bens jurídicos era o legislador protegendo valores que se mostrassem socialmente dominantes. Como acentua Paulo Cesar Busato, segundo esta concepção, “o bem jurídico passa a ser uma verdadeira categoria interpretativa *ratio legis* dos preceitos particulares.”⁷

Quando do surgimento do finalismo, protestava-se pela defesa da ideia de que o Direito penal detinha a função da defesa de bens jurídicos, no entanto, com maior preocupação na delimitação dos critérios para sua eleição. Segundo Francisco de Assis Toledo, os bens jurídicos: “são valores éticos-sociais que o direito seleciona, com o objetivo de assegurar a paz social, e coloca sob sua proteção para que não sejam expostos a perigo de ataque ou lesões efetivas.”⁸

Para o funcionalista Günther Jakobs, o Direito penal não teria a função de assegurar bens jurídicos, mas sim a credibilidade da norma.⁹ Para o citado autor, “o único bem jurídico merecedor de proteção penal é a estabilidade normativa que deriva da aplicação da pena a quem viola a norma tal como é posta.”¹⁰

Atualmente, tem-se uma postura na doutrina de se adotar uma corrente constitucionalista do bem jurídico, buscando referência nos valores elencados na Constituição como ponto limitador na eleição dos bens jurídicos. Assim, somente haverá ofensa a um bem jurídico quando se atentar contra os postulados ou princípios constitucionalmente protegidos.¹¹

Obviamente, a referida corrente, não é isenta de críticas, tendo como argumento seus opositores, o fato de que muitos Estados totalitários, como a Alemanha nazista, terem em suas Constituições bens jurídicos elencados, sem, contudo, refletirem estes os anseios para a vida em sociedade, bem ainda, que a Constituição serviria apenas como base, não se esgotando nela os valores

⁶ LIZST, Franz Von *apud* RODRIGUES, 2013, p. 45-47.

⁷ BUSATTO, 2013, p. 357.

⁸ TOLEDO, Francisco de Assis **Princípios e direito penal**. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 16.

⁹ JAKOBS, Günther. **Fundamentos do direito penal**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

¹⁰ BUSATTO, op. cit., 2013, p. 360.

¹¹ PONTE, Antonio Carlos da. **Crimes eleitorais**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 149.

carecedores de tutela penal, chegando a se falar crise da teoria do bem jurídico.¹²

Com efeito, a importância de se ter o bem jurídico é aclarada nas funções por ele desempenhadas, que segundo apontado por Luiz Regis Prado, são quatro principais:

- a) a função de limitar do direito de punir do Estado, só podendo o Direito Penal tutelar condutas que coloquem em risco ou que firam bem jurídicos;
- b) a função interpretativa, na qual a interpretação, sua finalidade e alcance, dos tipos penais estará sempre vinculada a pretensão do bem jurídico protegido;
- c) a função individualizadora, já que quando da aplicação da pena deverá ser considerado a gravidade da lesão o bem; e por fim, a
- d) função sistemática, que permite o agrupamento de tipos que protejam o mesmo bem jurídico.¹³

1.1 TUTELA DE BENS JURÍDICOS SUPRAINDIVIDUAIS

Para a discussão sobre a tutela de bens jurídicos coletivos é indispensável que se faça a delimitação do conceito de “sociedade de risco”, segundo o qual, numa sociedade que se valerá da utilização de meio tecnológicos novos, teremos o correspondente surgimento de riscos, que geraram conflitos até então desconhecidos, muitas vezes na seara dos bens difusos.¹⁴

Dessa forma, o Estado será cobrado para apresentar soluções a conflitos “onde a vítima é a coletividade como um todo de forma determinada, ou não, como é o caso das condutas atentatórias ao meio ambiente ou à ordem econômica nacional.”¹⁵

Diante disso, verifica-se a expansão do uso do Direito Penal, que numa visão funcionalista, deveria ser utilizado, apenas na proteção a bens jurídicos individuais, sendo que, o emprego na tutelada de bens transindividuais, acarretaria o

¹² RODRIGUES, 2013, p. 84-85.

¹³ PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e constitucional**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 60-61.

¹⁴ BRITO, Auriney Uchôa. Responsabilidade penal tributária e a missão do direito penal no estado democrático de direito. **Doutrinas essenciais**: direito penal econômico e da empresa, teoria geral da tutela transindividual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, v. 5. p. 125.

distanciamento do preceito de direito penal mínimo.¹⁶

Esse cenário é potencializado pela rápida e eficaz troca de informações por meio eletrônicos, bem ainda as veiculadas pela mídia, o que conseqüentemente, aumenta a sensação de insegurança vivenciada pela a sociedade e, por fim, a cobrança por ela da intervenção penal da solução de tais conflitos.¹⁷

Destarte, na sociedade atual, “a intensidade das relações econômicas e a globalização levam à despersonalização dos relacionamentos individuais,”¹⁸ no qual, o indivíduo perde seu referencial dentro da sociedade em que habita, e, a falta de controles sociais na solução problema, ocasiona a aumento da utilização de instrumentos formais, dentre eles o Direito Penal.¹⁹

Dessa forma, a análise da legitimidade da intervenção do Direito Penal como meio controle dos riscos vivenciados pela sociedade, remonta a reflexão sobre a necessidade e eficácia para a eficaz proteção dos bens jurídicos que se pretende tutelar, em confronto com os limites impostos pela garantia da dignidade humana.²⁰

Com efeito, importa salientar para discussões que serão travadas mais adiante no presente estudo, a questão da legitimidade da proteção de bens jurídicos supraindividuais, aqueles ligados a uma generalidade de pessoas, categoria que engloba os delitos tributários, em contraposição aos bens jurídicos individuais, que atendem ao interesse de um único indivíduo.

Nesse cenário, atualmente é perceptível a divisão entre um modelo de Direito penal clássico, com a vinculação do legislador a bens jurídicos individuais, ou seja, aqueles tidos como estritamente necessários a vida a comunidade, bem ainda, a limitação sua atuação as funções da pena; e, o Direito Penal moderno que

¹⁵ BRITO, 2011, v. 5, p. 125.

¹⁶ LIRA, Rafael. **Direito penal econômico**: questões atuais. O crime de evasão de divisas: análise crítica sobre a atuação da mídia nos processos pré e pós-legislativo São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 413.

¹⁷ BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Crimes de perigo abstrato**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 90.

¹⁸ BOTTINI, loc. cit.

¹⁹ Ibidem, 2010, p. 91.

²⁰ Ibidem, 2010, p. 93.

abrange a tutela de bens jurídicos coletivos.²¹

Insta destacar que a classificação dos bens jurídicos transindividuais entre bens jurídicos coletivos, que afetam um número determinável de pessoas; e, difusos, que atingem número indeterminado de pessoas, não implica em relevantes distinções na esfera de tutela penal.²²

Assim, percebe-se que no Direito Penal clássico, o indivíduo figurará no centro do sistema e não determinados instituições ou a propulsão de determinados valores da sociedade, e bem por isso, há uma maior defesa na aplicação dos princípios da subsidiariedade, proporcionalidade, como meio de proteção à liberdade do indivíduo.

Dessa forma, assumi o Direito Penal o papel de garantia das liberdades do cidadão frente ao Estado não podendo servir para outra função que não esta.²³

Nessa toada, “a tutela de bens jurídicos coletivos, a criminalização de deveres, e toda a sorte de legislações penais simbólicas ou não essenciais ao convívio social não teriam guarida nesse modelo clássico de Direito Penal.”²⁴

No entanto, no Direito Penal moderno visa-se à tutela de bens jurídicos coletivos, utilizando-se de tipos de perigo abstrato, vez que se vale mais da prevenção do que da retribuição, empregando a pena como critério de ameaça.

Hassemer crítica o esse modelo de direito penal, já que estaria equiparando a tutela penal com as demais formas de tutelas jurídicas, não existindo diferenciação na idoneidade dos bens tutelados.²⁵

Ademais, percebe-se que nesse modelo de Direito Penal seria legítima a flexibilização de algumas garantias individuais, como inviolabilidade de comunicação, presunção de inocência, em prol da eficiência no combate a criminalidade.

Conforme preceitua Günther Jakobs, seria legítimo até mesmo a incriminação de atos preparatórios, antecipando o momento da lesão ao bem

²¹ BICUDO, Tatiana Viggiani. **A globalização e as transformações no direito penal**. Doutrinas essenciais: direito penal econômico e da empresa. Teoria Geral da tutela transindividual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, v. I. p. 777.

²² PRADO, 2003, p. 109.

²³ BICUDO, op.cit., p. 791.

²⁴ OLIVERIA, Ana Carolina Carlos de. **Hassemer e o direito penal brasileiro**: direito de intervenção, sanção penal e administrativa. São Paulo: IBCCRIM, 2013. p. 35

²⁵ Ibidem, 2013, p.36

jurídico, como forma de possibilitar a efetiva proteção dos bens transindividuais, a saber:

Embora o comportamento delitivo não possa ser antecipado de modo discricionário à lesão de um bem jurídico, talvez resulte possível antecipar a própria lesão de um bem jurídico. Nesse ponto não está se pensando em rebaixar o ataque ao bem jurídico da lesão posta em perigo, e sim em um fracionamento do bem jurídico da lesão posta em perigo, e sim em um fracionamento do bem jurídico. Pode-se fragmentar o injusto correspondente ao estado da lesão em diversos injustos parciais e, renunciando à completa reunião de todos os injustos parciais, definir o injusto do fato por alguns fragmentos de injusto produzidos precocemente, ou, talvez, por um só deles.²⁶

Assim, o Direito Penal passaria de *ultima ratio* a *prima ratio*, mostrando-se como a principal recurso na liquidação de problemas sociais, dando uma roupagem ao Direito Penal como forma de "direcionamento social."²⁷

A par das diferenciações expostas, percebe-se que a propagação dos riscos vivenciados pela sociedade moderna, ocasiona a expansão do direito penal, o que conseqüentemente, geraria a perda de identidade de tal ramo.

Isto porque, o Direito Penal passaria a ser responsável pelo controle de diversas atividades perigosas, sendo que a estrutura clássica do Direito Penal, se mostraria inócua para promover a proteção dessa nova delinquência.

Nessa toada, ao passo em o Estado mostra-se ineficiente na solução de diversos conflitos, utiliza-se o Direito Penal como forma de resposta, com a criminalização da conduta, e, aparente solução do problema.²⁸

Dessa forma, um dos grandes desafios vivenciados atualmente é defender a legitimação do Direito Penal, quando depara-se com amplitude de sua utilização, para tutelar, principalmente, bens que deveriam receber apenas a tutela na esfera administrativa.

É que, para tutela de bens jurídicos de caráter coletivo, é necessário utilizar-se de tipos de mera conduta, nos quais não são necessários provar o efetivo dano ou colocação em perigo do bem jurídico, bem ainda a antecipação da tutela, com a criminalização de meros atos preparatórios, evidenciado a supressão ou a

²⁶ JAKOBS, 2012, p. 158-160.

²⁷ OLIVEIRA, 2013, p.37

²⁸ CALLEGARI, Andre Luís. Legitimidade constitucional do direito penal econômico: uma crítica aos tipos de perigo aberto. **Doutrinas essenciais**: direito penal econômico e da empresa. Teoria Geral da tutela transindividual. São Paulo: Revista dos tribunais, 2011, v. 1. p. 384.

flexibilização de garantias inerentes ao Direito Penal.²⁹

Pois bem, discute a doutrina quanto à validade de incriminação de condutas que referente exclusivamente a bens jurídicos transindividuais, pois seriam de difícil determinação.

Como bem pontua Juarez Cirino dos Santos, parte da doutrina defende a tese da reserva de bens jurídicos apenas para a tutela de direitos e garantias individuais, restando excluindo da corrente monista:

- a) criminalização da vontade do poder;
- b) de papéis sistêmicos;
- c) do risco abstrato; e
- d) ou dos interesses difusos característicos de complexos funcionais como a economia, a ecologia, o sistema tributário.³⁰

Para esta corrente um bem jurídico somente terá legitimidade se estiver atrelado a um interesse individual, não tendo o Direito penal condições de “enfrentamento de perigos globais e fenômenos massivos.”³¹

Nesse sentido, são as ideias defendidas por Hassemer, ao defender a criação de direito de intervenção para a tutela de bens jurídicos coletivos, devendo o Direito penal preocupar-se exclusivamente com bens individuais.³²

Conforme ainda o sustentado por Susana Aires de Sousa, o Direito Penal ganharia um caráter simbólico na defesa de perigos globais, pois insuficiente em sua proteção.³³

Em contrapartida, sustenta Luiz Regis Prado, a existência de bens jurídicos supraindividuais é indubitosa, residindo à problemática na delimitação dos critérios para sua individualização. Isto porque, para o citado autor é necessário que todo bem jurídico supraindividual tenha algum reflexo na esfera individual, para que não se corra o risco da hipertrofia do Direito Penal, presente quando a ordem

²⁹ CALLEGARI, 2011, p. 385.

³⁰ SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito penal**: parte geral. 3. ed. Curitiba: ICPC: Lumen Juris, 2008. p. 17.

³¹ BUSATTO, 2013, p. 377.

³² HASSEMER, Winfried. Linhas gerais de uma teoria pessoal de bem jurídico. **O bem jurídico como limitação do poder estatal de incriminar?** Org. Luiz Greco e Fernanda Lara Tórtia. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 21.

³³ SOUSA, Susana Aires de. Sociedade do risco: réquiem pelo bem jurídico? **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, n. 86, v. 19, 2010, p. 235.

coletiva é posta em primeiro plano.³⁴

Paulo Cesar Busato afasta a discussão sobre a existência dos bens jurídicos coletivos aos sustentar que: “nas sociedades complexas atuais, há vários contextos dignos de intervenção penal – porque essenciais ao desenvolvimento humano – que já não podem ser identificados meramente a partir de bens jurídicos individuais.”³⁵

Explanando o assunto, expõe Ana Carolina Carlos de Oliveira, que: “advogar a manutenção de um modelo clássico, mínimo e pleno de garantias, significa enfrentar a possibilidade de excluir do Direito Penal de hoje a tutela de bens jurídicos coletivos, infrações tributárias, econômicas, etc.”³⁶

Assim, é que traçados os conceitos iniciais em torno da teoria do bem jurídico, resta delimitar sua repercussão em âmbito dos delitos contra a ordem tributária.

Longe de ser tema pacífico, a doutrina elege os mais vários bens jurídicos objeto da proteção da norma defendendo desde ser simplesmente a Ordem Tributária, até o próprio Direito penal, ou, a fé pública, o dever de lealdade do contribuinte, o patrimônio público, entre tanto outros.

Importante, é que agrupando a essência de todos os bens jurídicos acima descritos, têm-se duas principais correntes sobre o objeto de proteção da norma penal tributária:

- a) a patrimonialista, que defende como sendo o bem jurídico tutelado nos crimes tributários o patrimônio do Estado, o erário;
- b) a corrente funcionalista, que por outro lado, entende que o bem jurídico estaria compreendido nas funções desempenhadas com o produto da arrecadação dos tributos, e, por fim
- c) a corrente mista, que entende pela existência de bem jurídico imediato (erário), e um bem jurídico mediato correspondente as funções sociais do tributo.

³⁴ PRADO, 2003, p. 110.

³⁵ BUSATTO, 2013, p. 371.

³⁶ OLIVEIRA, 2013, p. 29.

1.2 CORRENTE PATRIMONIALISTA

Para esta corrente o bem jurídico tutelado nos delitos contra a ordem tributaria seria exclusivamente erário, tendo a norma o objetivo principal de proteção à arrecadação do Estado.

Os adeptos da tese patrimonialista igualam o bem jurídico dos crimes tributários aos dos delitos contra o patrimônio, divergindo apenas quanto à vítima, que nos delitos fiscais seria o Estado.

Dessa forma, para tal corrente, resta defendido “a tutela do interesse estatal na obtenção de receitas, o resguardo do ingresso patrimonial em si considerado através da punição de condutas que frustrem a arrecadação.”³⁷ Ou seja, a dignidade penal estará salvaguardada independente de análise dos desígnios atrelados à arrecadação tributária.

Ressalta ainda, Thadeu José Piragibe Afonso, que a referida corrente se baseia na ideia de que o contribuinte pagaria o tributo com a obrigação por parte do Estado, em ofertar uma contraprestação refletida nos serviços públicos.³⁸

Conforme, salienta Edmar de Oliveira Andrade Filho, o fato do caput do art. 1º, da Lei 8.137/90, prever como sendo a conduta típica suprimir ou reduzir tributo, deixa claro o escopo da norma como sendo a proteção ao “patrimônio dos sujeitos ativos da obrigação tributária.”³⁹

No entanto, como bem enfatizado por Auriney Uchoa Brito, analisando os efeitos da defesa na referida corrente, ao se sustentar a tutela exclusivamente do patrimônio do Estado estar-se-ia colocando o direito penal como meio de cobrança fiscal, com maior poder de coação, em função da aplicação de penas.⁴⁰

Assim, estar-se-ia a “fundamentar uma intervenção penal em razão de dívidas, prática expressamente vedada por nosso ordenamento jurídico típico de

³⁷ RODRIGUES, 2013, p. 148.

³⁸ AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012. p. 101.

³⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 75.

⁴⁰ BRITO, 2011, v. 5, p. 131.

um Estado Social e Democrático de Direito.”⁴¹

1.3 CORRENTE FUNCIONALISTA

Divergente é a corrente funcionalista do bem jurídico tributário, que prega que o objeto de proteção da norma remete as funções desempenhadas pelo Estado por meio do produto da arrecadação.

Para os funcionalistas defender que a tutela seria exclusivamente a receita adquirida pela tributação, seria excluir importante fundamento de incriminação, qual a seja as funções desempenhadas pelo Estado para a vida em sociedade, o que repercutiria em toda a economia.

Dentro desta concepção existem os que defendem a citada função seria “o interesse em ver respeitada as normas tributárias e não apenas promover a arrecadação de tributos.”⁴² Vale dizer, a proteção restaria consubstanciada “no interesse público na aplicação esmerada das normas.”⁴³

Por outro lado, há aqueles que defendem a tutela do sistema econômico, uma visão de delito pluriofensivo, na qual não seria tutelado apenas um bem jurídico, mas vários, já que a lesão ao bem jurídico afetaria a efetivação dos direitos sociais e econômicos, além da intervenção estatal na economia.⁴⁴

Assim, sustenta Luiz Regis Prado, que o bem jurídico tutelado nos delitos contra a ordem tributária é o patrimônio da fazenda pública, no entanto, discorre o citado autor que não seria apenas num aspecto patrimonialista, já que o intuito seria a proteção de bens supraindividuais, para ele teria: “por escopo proteger a política socioeconômica do Estado, como receita estatal, para obtenção dos recursos necessários à realização de suas atividades.”⁴⁵

No mesmo sentido, defende Heloísa Estellita Salomão que o bem jurídico tutelado é a arrecadação tributária, no entanto, como sendo a forma de implemento de políticas sociais, ou seja, como um valor supraindividual.⁴⁶

⁴¹ AFONSO, 2012, p.100.

⁴² Ibidem, 2012, p. 95.

⁴³ Ibidem, 2012, p. 96.

⁴⁴ RODRIGUES, 2013, p. 153.

⁴⁵ PRADO, 2011, p. 272.

⁴⁶ SALOMÃO, Heloísa Estellita. **Tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**; São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 188.

1.4 TEORIA ECLÉTICA

Visando conciliar as teorias acima apontadas, pretende a teoria eclética mesclar os aspectos sociais e patrimoniais do bem jurídico tutelado. Dessa forma, sustenta a referida teoria a existência de bem jurídico imediato e outro mediato.

O patrimônio público estaria representado no bem jurídico imediato, consubstanciado no “interesse fazendário na fase de liquidação dos tributos.”⁴⁷ O qual seria responsável na constatação da tipicidade e antijuridicidade da conduta, pois uma única lesão ao patrimônio público justificaria a intervenção penal.

Por outro lado, o bem jurídico mediato estaria evidenciado nas funções sociais do tributo, servindo não como aferição da tipicidade ou antijuridicidade da conduta, mas, tão-somente, no papel de defesa quando da verificação da legitimidade de incriminação da norma.⁴⁸

Assim sendo o bem jurídico imediato restaria consubstanciado na arrecadação tributária, e o mediatamente na proteção das funções constitucionais dadas ao tributo.⁴⁹

Dessa forma, atuaria o patrimônio público como bem concreto, e as funções sociais do tributo como bem abstrato, imaterial, na qual as condutas transgressoras do tipo se refeririam apenas de forma reflexa.⁵⁰

Assim, o bem jurídico tributário estaria estreitamente relacionado com as funções sociais desempenhadas pelo Estado através da arrecadação tributária, “como instrumento de consecução do objetivo constitucional de promoção de justiça social”⁵¹

Ou seja, a proteção às funções desempenhadas pelo Estado, faria parte da repartição equitativa da tributação, na qual cada indivíduo contribui conforme sua capacidade.

⁴⁷ RODRIGUES, 2013, p. 156.

⁴⁸ RODRIGUES, loc. cit.

⁴⁹ AMARAL, Leonardo Coelho do. Crimes sócio-econômicos e crimes fiscais. **Doutrinas essenciais:** direito penal econômico e da empresa. Teoria Geral da tutela transindividual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 434.

⁵⁰ RODRIGUES, op. cit.

⁵¹ AFONSO, 2012, p. 103.

Assim, quanto mais sonegação houver mais os contribuintes que pagam regularmente seus tributos serão cobrados, para que haja uma compensação e, assim a continuidade do serviço.

Dessa forma, sustenta Thadeu José Piragibe Afonso, que:

A justa repartição dos custos descamba em um indesejável e injusto desequilíbrio, no qual aqueles que se preocupam em contribuir para desenvolvimentos da sociedade de forma espontânea acabam indevidamente onerados e suprimidos o descompromisso social alheio.⁵²

Com efeito, o bem jurídico tutelado seria o viés financiador das não somente das funções atribuídas pela Ordem Tributaria, mas de todas as desempenhadas pelo Estado, já que não seria possível a implementação de um Estado Social e Democrático de Direito se não houver a devida renda destinada a tal.

⁵² AFONSO, 2012, p. 104.

CAPÍTULO II - CRITÉRIOS DE CRIMINALIZAÇÃO

Como visto acima, somente será legítima a criminalização de determinada conduta se esta estiver tutelando determinado bem jurídico, essenciais ao indivíduo e à vida em comunidade, norteados pelos princípios constitucionais.

No entanto, num Estado Democrático de Direito, no qual há submissão de todos à Lei, esta deve conter a adequação social necessária, não bastando, dessa forma, a afirmação de atendimento a determinado bem jurídico para criminalização de condutas.

Isto porque, o legislador a quem cabe a eleição dos bens jurídicos poderia alargar demais o conceito, incriminando condutas que não tenham qualquer repercussão na vida em sociedade.

Dessa forma, é imperioso que na eleição de fatos puníveis haja sempre a relação destes com os valores e princípios constitucionais.

Assim, na seleção dos bens jurídicos protegidos o legislador sempre deve estar adstrito aos princípios constitucionais como forma de balizamento, já que os princípios que se encontra “de forma explícita ou implícita, no texto constitucional, formam por assim dizer o núcleo gravitacional, o ser constitutivo do Direito Penal.”⁵³

2.1 A DIGNIDADE PENAL DO BEM JURÍDICO TUTELADO DE CONDUTAS DEVE ATENDER AOS PRECEITOS DA DIGNIDADE PENAL, BEM AINDA DA CARÊNCIA DE TUTELA PENAL

Conforme definido por Auriney Uchôa de Brito, pode-se entender por dignidade penal, “as interferências do direito penal reservadas a valores ou interesses social e constitucionalmente relevantes, orientados sempre pela dignidade da pessoa humana.”⁵⁴

Ainda na lição do citado doutrinador a carência de tutela penal diz respeito ao fato de que: “a criminalização só é legítima quando não é suficiente a proteção do bem jurídico feita por outros ramos do Direito.”⁵⁵

⁵³ PRADO, 2003, p. 66.

⁵⁴ BRITO, 2011, v. 5, p. 122.

⁵⁵ BRITO, loc. cit.

Dessa forma, quando da análise da legitimidade da utilização do Direito Penal há de se ter em mente que, “o Direito Penal é apenas um, entre outros, meios de controle social, nem sempre necessário (dignidade penal), bem sempre eficaz (idoneidade e carência de tutela), mas, sem dúvida, sempre o mais grave.”⁵⁶

Dessa forma, ao ser traçada uma análise da legitimidade da criminalização de determinada conduta, há de se sopesar a aplicabilidade de todos os outros ramos do direito que não o penal. Já que, por óbvio existe clara intenção do Estado no combate à criminalidade, que irá colidir com garantias atreladas à dignidade da pessoa humana, que devem ser consideradas inclusive na no processo de elaboração das leis.

Assim, ensina Claus Roxin, que, “a proteção de normas morais, religiosas ou ideológicas, cuja violação não tenha repercussões sociais, não pertence, em absoluto, aos limites do Estado Democrático de Direito.”⁵⁷

Nesse norte, uma conduta somente terá dignidade penal se decorrer de valores constitucionalmente assegurados, devendo o parlamento buscar o fundamento para criminalização de condutas no texto constitucional.

No entanto, seguindo a margem dos princípios constitucionais, que abaixo se analisará, teremos que não basta a proteção exclusiva a bens jurídicos, mas que estes sejam de vital importância, os bens jurídicos fundamentais, bem ainda, que a conduta danosa tenha um grau de lesividade alto.

Vale dizer, “isto significa que o mecanismo penal não dá uma cobertura de proteção total e homogênea a todos os bens jurídicos, mas, sim, uma proteção parcial e fragmentada.”⁵⁸

Dessa forma, “o primeiro raciocínio a ser produzido quando o legislador quiser criar uma figura típica será o de efetivamente, aferir a importância do bem jurídico que irá merecer a atenção do Direito Penal.”⁵⁹ Para depois ser verificado o atendimento aos princípios constitucionais.

⁵⁶ SICA, Leonardo. Caráter simbólico da intervenção penal na ordem econômica. **Doutrinas essenciais direito penal econômico e da empresa**. Teoria Geral da Tutela Penal Transindividual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, v. 5. p. 595.

⁵⁷ ROXIN, Claus. **Derecho Penal**: parte general, t. I, p. 63, Madrid: Civitas, 2007; tradução da 2. edição alemã por Diego – Manuel Luzón Peña, Mmiguel Díaz y Garcia conlledo e Javier de Vicente Remesal.

⁵⁸ LIRA, 2011, p. 412.

⁵⁹ GRECO, Rogério. **Direito penal do equilíbrio**: uma visão minimalista do direito penal. 6. ed. Niterói: Impetus, 2011. p. 91.

2.2 ATENDIMENTO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Alicerces do sistema jurídico os princípios possuem característica de abstração, já que irradiam seus preceitos por todo o ordenamento, traçando parâmetros para a interpretação e aplicação das regras. Por isso mesmo, não há conflitos entre princípios, tendo em vista que estes se harmonizam e admitem a ponderação, conferindo peso a cada um deles.⁶⁰

Já as regras são dotadas de concretude, vez que visam à aplicação da norma ao caso, dessa forma, na existência de regras conflitantes não há como se fazer a ponderação entre elas, devendo uma ser excluída. Vale dizer, por conterem fixações normativas definitivas, excluem-se quando contraditórias, prevalecendo uma em detrimento da outra, uma vez que discutem, na essência, uma questão de validade.⁶¹

Destaca-se por outro turno, que em um sistema no qual o Estado irá criminalizar condutas conforme a realidade social apresentada no momento, se faz imperioso que se atente aos princípios fundamentais da dignidade da pessoa humana, da legalidade, da lesividade, da intervenção penal mínima, da fragmentalidade, da personalidade e individualização da pena, da insignificância, da culpabilidade, que a seguir se analisa.

Dessa forma, os princípios ora estudados deverão servir de norte ao legislador quando da escolha da incriminação ou não de condutas, bem como se sua eventual revogação.⁶²

2.2.1 Princípio da Dignidade da Pessoa Humana

O princípio da dignidade da pessoa humana é um dos pilares do Estado Democrático de Direito, sendo eleito pela Constituição Federal (art. 1º) como um dos fundamentos da República, juntamente com a soberania, cidadania, os valores sociais do trabalho e a livre iniciativa e do pluralismo político. Isto porque, o referido princípio busca assegurar que o ser humano tenha sua dignidade preservada.

⁶⁰ PONTE, 2008. p. 65.

⁶¹ PONTE, loc. cit.

⁶² GRECO, 2011, p. 91.

Desta forma, deve-se analisar o presente princípio sobre dois enfoques, um objetivo e outro subjetivo, o primeiro visa a assegurar ao indivíduo que tenha acesso a um mínimo existencial, ligados às necessidades vitais básicas, conforme estabelecido no art. 7º, IV, da Constituição Federal; já o segundo, diz respeito à respeitabilidade e autoestima do indivíduo.⁶³

Discorrendo sobre o contexto do citado princípio assevera Professor Canotilho, que devemos considerar o indivíduo como “limite e fundamento do domínio político da República. Neste sentido, a República é uma organização política que serve o homem, não é o homem que serve os aparelhos políticos-organizadores.”⁶⁴

Especificamente no âmbito do direito penal, o citado princípio ganha relevância em duas vertentes quais sejam: a vedação de incriminação de condutas socialmente inofensivas e a vedação de tratamento degradante, cruel ou de caráter vexatório ao acusado. Ganhando o primeiro enfoque, especial relevância no estudo presente.

Destaca-se ainda, que a jurisprudência cada vez mais vem sedimentando o princípio da dignidade da pessoa humana, como um vetor a ser seguido por todos, reconhecendo inclusive, a aplicação do princípio da insignificância nos delitos tributários, nas hipóteses em que o valor do crédito tributário for inferior ao momento previsto para o arquivamento da execução fiscal.

Nesse sentido:

Uma vez que, se a própria Administração Fazendária reconhece a irrelevância da conduta, não há justificativa para a intervenção do Direito Penal que, por influxo do princípio da dignidade da pessoa humana, deve ocorrer de forma subsidiária.⁶⁵

Segundo ensina Luís Alberto Barroso:

A dignidade da pessoa humana é um valor fundamental e um princípio constitucional que serve de fundamento ético e jurídico para os direitos materialmente fundamentais, aos quais fornece parte do conteúdo

⁶³ NUCCI, Guilherme de Souza. **Princípios constitucionais penais e processuais penais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 40.

⁶⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Lisboa: Almedina, 2003. p. 225.

⁶⁵ BRASIL. TRF 3ª Região, **Apelação Crime n. 2005.61.11.003550-0**, Relator Desembargador Cotrim Guimarães, 2ª Turma. Nesse sentido conferir também: TRF 3ª Região - Habeas Corpus n. 2139 MS 2009.03.00.002139-9, Relator Desembargador Cotrim Guimarães.

essencial. Dela se extraem regras específicas e vetores interpretativos. O conteúdo jurídico da dignidade é conformado pelo valor intrínseco da pessoa humana, pela autonomia individual e pelo valor comunitário.⁶⁶

Como se vê, é de suma importância o atendimento ao princípio da dignidade da pessoa humana no para a desenvolvimento de um “conceito punitivo em um país como o Brasil, que não adota o *common Law*.”⁶⁷

2.2.3 Princípio da Legalidade

Com suas origens históricas na Magna Carta de 1215, documento imposto ao Rei João Sem Terra pelos nobres ingleses da época, que trazia em seu art. 39 a seguinte redação: nenhum homem pode ser preso ou privado de sua propriedade a não ser pelo julgamento de seus pares ou pela lei da terra.⁶⁸

Foi consagrado pela primeira vez pelo Código Penal francês, de 1810, atualmente encontra-se presente em diversos diplomas legais, surgindo na legislação pátria na Constituição Imperial, bem como no Código Criminal do Império. A atual Constituição Federal consagrou o citado princípio em seu art. 5º, XXXIX, com status de cláusula pétrea.

O objetivo do princípio é assegurar que o indivíduo somente seja acusado por condutas previstas previamente em lei, com conteúdo determinado, conferindo segurança jurídica. Por outro lado ainda, busca que haja perfeita subsunção da norma ao fato imputado, razão porque o citado princípio influi diretamente na tipicidade da conduta realizada.⁶⁹

Há de se destacar ainda, que o princípio da legalidade pode ser analisado levando-se em conta seu o significado político, o significado jurídico em sentido amplo e o significado em sentido estrito ou penal.⁷⁰

O primeiro trata da limitação da autuação estatal, ou seja, revela-se como verdadeira garantia do indivíduo contra as reprimendas do Estado, evitando, por exemplo, a imposição de sanções não descritas previamente em lei.

⁶⁶ BARROSO, Luís Alberto. **O constitucionalismo democrático no Brasil**: crônica de um sucesso imprevisto. Disponível em: <<http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2012/12/O-constitucionalismo-democratico-no-Brasil.pdf>>. Acesso em: 06 out. 2010.

⁶⁷ PONTE, 2008, p. 68.

⁶⁸ PONTE, loc. cit.

⁶⁹ ESTEFAM, André. **Direito penal esquematizado**: parte geral. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 106.

⁷⁰ PONTE, op. cit., p. 65.

Já o significado jurídico em sentido amplo, é aplicado não apenas no campo do direito penal, mas no ordenamento como um todo, pois ligado a máxima que de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo que não esteja previsto em lei, conforme expressamente previsto no art. 5º, II, da Constituição Federal.

Por fim, significado em sentido estrito ou penal, assegura que não se tenha a imposição de restrições ao indivíduo com normas lacunosas, ou por meio do uso de analogias e costumes pela autoridade julgadora.

2.2.4 Princípio da Lesividade

O princípio da lesividade ou ofensividade prega que não há crime sem lesão ou ameaça concreta ao bem jurídico tutelado, quer dizer, a conduta para ser digna de repressão penal deve ser capaz de lesionar o bem jurídico tutelado.

Dessa forma, para que haja crime se faz necessário um perigo real ao bem tutelado, não se punindo a mera cogitação ou o crime impossível. Isto porque, a conduta do agente é inofensiva a qualquer bem jurídico tutelado.

Assim sendo expõe Nilo Batista quatro principais preceitos do princípio da lesividade:

- a) não incriminação de atitudes internas do agente; e
- b) não incriminação de comportamentos que permaneçam apenas no próprio autor; não incriminação de estados ou condições existenciais; não incriminação de contatos inofensivos a bens jurídicos.⁷¹

Em razão disto, é muito discutido na doutrina a constitucionalidade dos delitos de perigo abstrato ou de perigo presumido, já que estes se limitam a descrever uma conduta que presumidamente seria perigosa.

Conforme apontado por Mariano Silvestroni ao negar a legitimidade dos delitos de perigo abstrato no ordenamento vigente, “a mera presunção de que certas condutas podem afetar a terceiros, não basta para legitimar a ingerência

⁷¹ BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao direito penal**. Rio de Janeiro: Reavan, 1996. p. 92-94.

punitiva se essa afetação não se produz realmente no caso concreto.”⁷²

Assim, o princípio da lesividade, também deverá servir de norte ao legislador, para o fim de apenas incriminar condutas que superem a pessoa do indivíduo, bem ainda, que a referida conduta atinja bem relevantes.

2.2.5 Princípio da Intervenção Mínima

Segundo o princípio supra, o direito penal apenas deverá atuar, quando estritamente necessário sua aplicação para proteção dos bens jurídicos. Vale dizer, o Estado apenas deve se valer do direito penal quando não houver outros meios capazes para assegurar o convívio social.

Isto porque, diversos conflitos da sociedade são satisfatoriamente solucionados por outros ramos do direito que não o penal, não atingindo a liberdade individual do agente.

Dessa forma, se deve valer do Direito Penal somente para a “proteção dos bens e valores mais relevantes na sociedade. É a suprema forma de coação estatal, razão pela qual impõe-se extrema cautela na filtragem dos valores sujeitos à sua incidência.”⁷³

Do princípio da intervenção mínima decorrem dois outros, o da subsidiariedade, preceituando que o Direito Penal só atua quando outros ramos do direito não forem eficazes para proteger o bem jurídico, e o da fragmentariedade, que prega a utilização do Direito Penal para a tutela apenas de condutas que ofendam bens jurídicos fundamentais.

Destarte, segundo o princípio da fragmentariedade não são todos os bens jurídicos que merecem proteção penal, mas só as condutas mais graves, que representam ameaças de maior prejudicialidade.

Da análise do princípio em questão depreende-se que a atividade incriminadora do Estado deve sempre estar pautada na ideologia da dogmática penal, não podendo ser um fim em si mesmo.⁷⁴

⁷² SILVESTRONI, Mariano H. *Teoría constitucional del delito*. Buenos Aires: Del Puerto, 2004. p. 207.

⁷³ LIRA, 2011, p. 409

⁷⁴ PONTE, 2008, p. 78.

2.2.6 Princípio da Proporcionalidade

Em sua origem o princípio da proporcionalidade esteve atrelado à ideia de limitação a atuação estatal na esfera de proteção na esfera individual. Modernamente tem-se que além de garantir a proteção na esfera individual, haja a eficaz proteção também ao bem jurídico tutelado, devendo-se sopesar as duas nuances, encontrando-se um meio termo.

Dessa forma, teremos a via da proibição do excesso, na qual fica vedada utilização de medidas desproporcionais pelo legislador e julgador na garantia do bem tutelado. Busca-se com isso, “proteger o direito de liberdade dos cidadãos, evitando a punição desnecessária de comportamentos que não possuem a relevância penal exigida pelo Direito Penal.”⁷⁵

Noutra via, tem-se a proibição de proteção deficiente que veda a ineficácia na proteção de um direito fundamental, desempenhadas “mediante a eliminação de figuras típicas, pela cominação de penas que ficam aquém da importância exigida pelo bem que se quer proteger, pela aplicação de institutos que beneficiam indevidamente o agente etc.”⁷⁶

Nessa toada à verificação da necessidade da tutela penal na salvaguarda de determinado bem, deve ser realizada através de uma análise da proporcionalidade, passando-se por três fases:

- a) a adequação;
- b) necessidade; e
- c) proporcionalidade em sentido estrito.

A adequação refere-se à verificação da idoneidade da medida, verificado quando “ficar evidenciado que a norma regula um comportamento socialmente relevante e referido expressa ou implicitamente em algum valor constitucional.”⁷⁷

Já a necessidade, diz respeito a análise se os meios eleitos para proteção do bem é a mais adequada para conseguir o resultado pretendido, de

⁷⁵ GRECO, 2011. p. 113.

⁷⁶ Ibidem, 2011, p. 114.

⁷⁷ ESTEFAM, 2012, p. 142.

forma menos gravosa. Pois, sob o enfoque dos princípios da subsidiariedade, a utilização do Direito Penal somente será legítima quando nenhum outro ramo do Direito apresentar resultados satisfatórios na proteção do bem que se visa tutelar.

Por último, proporcionalidade em sentido estrito ou justa medida, tende a ponderação se o malefício da aplicação da norma é superado pela lesão ao bem resguardado.

Vale ressaltar que o princípio da insignificância que a seguir será analisado tem como um de seus fundamentos, a impossibilidade de aplicação de reprimenda estatal, por meio da pena, às condutas que não tiveram o condão de lesionar o bem protegido.

2.2.7 Princípio da Insignificância ou da Bagatela

Consagra o princípio da insignificância ou da bagatela, que condutas que causem lesão mínima ao bem juridicamente tutelado devem ser consideradas materialmente atípicas.

Dessa forma, apesar de determinadas condutas estarem enquadradas na tipificação formal do delito, serão excluídas quando se mostrarem de ínfima lesão ao bem jurídico tutelado.

Isto porque, no contexto da dignidade da pessoa humana, já explicitado no presente trabalho, não pode o direito penal servir como instrumento de dominação estatal, devendo ser usado somente para salvaguardar os valores consagrados pela Constituição.

Aliás, conforme ensina Francisco de Assis Toledo, “o direito penal, por sua natureza fragmentária, só vai até onde seja necessário para proteção do bem jurídico. Não deve se ocupar de bagatelas.”⁷⁸

Dessa forma, atua o princípio da insignificância como forma de exclusão da tipicidade material, na qual apesar haver adequação formal do fato empírico ao tipo, não há a necessária contraposição, em substância, do fato à conduta normativamente tipificada.

⁷⁸ TOLEDO, 1994, p. 133.

Para aplicação do princípio em tela, elenca o Supremo Tribunal Federal a necessidade da presença dos seguintes vetores:

- a) mínima ofensividade da conduta perpetrada pelo agente;
- b) ausência de periculosidade social;
- c) reduzido grau de reprovabilidade do comportamento; e por fim
- d) inexpressividade da lesão jurídica.

Por fim, convém destacar que as condutas que mereçam a incidência do princípio da insignificância divergem das enquadradas como de menor potencial ofensivo, no fato de que, aquelas não chegam nem a merecer qualquer tipo de intervenção do direito penal; estas, apesar de pouca potencialidade lesiva ao bem jurídico terão a incidência das medidas previstas na lei 9.099/95.⁷⁹

No tocante a aplicabilidade do referente princípio aos delitos fiscais, salienta-se que serão devidamente ponderados mais adiante, quando da análise da aplicação da pena nos delitos ora estudados.

2.3 ANÁLISE DA EXISTÊNCIA DE MANDADO DE CRIMINALIZAÇÃO

Feitas tais ressalvas, quanto aos critérios para a criminalização de determinada conduta, resta ainda, ser feita a ponderação no que diz respeito à análise sobre a existência de mandado de criminalização apto a embasar emprego do Direito Penal nos delitos tributários.

Com efeito, os mandados de criminalização seriam os comandos emitidos pela Constituição para criminalização, pelo legislador ordinário, de determinadas matérias. Ao analisar a Constituição Federal brasileira, percebe-se que a existência de mandados de criminalização expressos e implícitos.

Os expressos seriam aqueles nos quais o próprio texto constitucional diz tratar-se determinada conduta de crime. Exemplos são encontrados no artigo 5º, inciso XLII, que determina constituir crime a prática de racismo; bem como no artigo 5º, XLIII que criminaliza as condutas de tortura tráfico ilícito de entorpecentes; ou ainda no artigo 225, que prevê a responsabilidade penal pela prática de condutas lesivas ao meio ambiente; dentre outros.

⁷⁹ PONTE, 2008, p. 79.

Já os mandados implícitos de criminalização restariam evidenciados quando, apesar de não estar expressamente constantes do texto constitucional, um valor constitucional for violado.

Dessa forma, conforme aponta Antonio Carlos da Ponte seria legítima a utilização do Direito Penal:

Quando toda vez que a proteção ordenada pela Constituição Federal não puder ser alcançada de outra forma, a não ser a instituição de infrações penais e as correspondentes sanções penais, que devem ser proporcionais ao bem jurídico protegido.⁸⁰

Vale dizer, seria válida a utilização do Direito Penal para assegurar a proteção de valores constitucionais, sem que haja expressamente menção de sua criminalização no corpo do texto constitucional.

Desse modo, apresentam-se os mandados de criminalização implícitos como valores de elevada importância dentro do contexto constitucional, a exemplo, teríamos a vida ou saúde, bens que apesar de não receberem comando expresso de criminalização são de inegável essencialidade à vida em coletividade, merecendo, portanto, tutela penal.

Importante frisar, que se averiguar a legitimidade penal do valor que se pretende criminalizar será necessário recorrer aos preceitos e fundamentos elencados na Constituição Federal, como os elencados nos artigos 1º e 3º da Carta Magna.

Outro fator a ser considerado quando a análise da legitimidade na criminalização é o atendimento ao princípio da proporcionalidade, em suas perspectivas de proibição de proteção insuficiente e da adequação do meio empregado, sob pena de incorrer o legislador ordinário em subjetivismo.

Assim, para análise da criminalização de mandados de criminalização implícitos, não haverá uma necessidade automática de criminalização, devendo o legislador ordinário se pautar nos parâmetros acima delineados, para se checar a adequação e necessidade para efetiva proteção do bem tutelado.

⁸⁰ PONTE, 2008, p. 165.

Isto posto, a indagação que persiste é da existência de mandados de criminalização implícitos que legitimem a penalização dos delitos contra a ordem tributária. Mais uma vez, a discussão se volta ao bem jurídico objeto de proteção da norma.

Explica-se, se adotarmos o conceito de que o bem jurídico tutelado e pluriofensivo, no qual se estaria afrontando objetivos e valores do Estado Democrático, já que impediriam a implementação dos direitos sociais, e por consequência a própria dignidade humana, mostra-se evidente o mandado de criminalização implícito.

Por outro lado, se adotarmos o entendimento de que o bem jurídico tutelado reside simplesmente na arrecadação do Estado, resta demasiadamente complexo sustentar a existência de mandado de criminalização a embasar a criminalização dos delitos contra a ordem tributária.

Por todo o acima exposto, principalmente no primeiro capítulo, parece ter restado claro que realmente a processo de arrecadação exerce papel importante na vida em sociedade já que proporciona a implementação de várias políticas públicas essenciais.

Visto sobre este enfoque não é tarefa complexa encontrar respaldo nos fundamentos constitucionais para defender a lesão a bens jurídicos individuais quando existir uma transgressão de preceitos que visem tutelar a arrecadação fiscal.

Conforme preceituado por Regis Prado a tutela penal da ordem tributária detém fundamento constitucional amparados no arts. 145 e 169, que “integram a denominada Constituição Econômica como base jurídica para o tratamento da ordem e do processo tributário-fiscal. É o fundamento constitucional dos bens jurídicos tutelados pelo Direito Penal”, concluindo ainda que “tal assertiva é corroborada pela proteção constitucional conferida à ordem econômica (art. 170, da CF).”⁸¹

Dessa forma, percebe-se que os valores que os delitos tributários pretendem tutelar, são relevantes para a vida em sociedade, podendo-se defender a existência de dignidade penal, por meio de mandado implícito de criminalização.

⁸¹ PRADO, Luiz Regis. **Tratado de direito penal brasileiro**: parte especial: direito penal econômico. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, v. 8. p. 304.

No entanto, frente aos princípios constitucionais, principalmente os da proporcionalidade, fragmentariedade e intervenção mínima, balizas para a incriminação de condutas, denota-se que o Direito Penal tem aplicabilidade questionável em casos que tais.

Isto porque, a forma como posta a norma incriminadora, apenas reafirma o entendimento do caráter meramente arrecadatório, quando confrontados com os substitutos penais aplicados aos delitos em questão, bem ainda frente à baixa estimativa de delitos levados a conhecimento das autoridades competentes.

O que afronta o princípio da proporcionalidade em todas as suas vertentes, já que inadequado, desnecessário e ineficaz.

Conforme salienta Savio Guimarães Rodrigues:

O bem jurídico tributário não pode descurar da função do tributo como um meio moderno de intervenção estatal na econômica e de conformação do mercado a certos parâmetros constitucionais, de modo que não pode se esgotar no dano patrimonial decorrente da sonegação.⁸²

E é justamente o que vem sendo presenciado no momento atual, a deturpação pelo legislador dos fundamentos constitucionais, utilizando-se da norma penal com o fim meramente arrecadatório, colocando o bem jurídico protegido no campo fiscal com o próprio crédito tributário.⁸³

Por conseguinte, leva a orientação no sentido de que a intervenção penal seria meramente um meio coercitivo de cobrança, estando à criminalização dos delitos fiscais com motivação meramente arrecadatória.

Tal perspectiva será clarificada no capítulo seguinte no qual se observará que ao mesmo tempo em que se de reforça injusto das condutas que visem dificultar ou fraudar a arrecadação tributária, emprega-se uma série de institutos despenalizadores, que a seguir serão analisados.

⁸² RODRIGUES, 2013, p. 209.

⁸³ Ibidem, 2013, p. 210.

CAPÍTULO III - APLICAÇÃO DAS SANÇÕES NOS DELITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Conforme ensina Adalberto Aranha, “a norma geral traz em seu bojo dois elementos: o preceito e a sanção.”⁸⁴ Sendo que o preceito vislumbra-se na vontade imposta pelo Estado com relação à determinada conduta por meio de uma norma; já a sanção seria a pena imposta pelo descumprimento da norma posta.

Dessa forma, por meio do preceito o Estado delimita qual conduta é lícita, e, qual conduta é ilícita, visando, dessa forma, proporcional da tutela de determinados bens que considera essências ao desenvolvimento humano, sob pena da imposição de sanções que atingiram as liberdades individuais do agente transgressor da norma.

Assim, assume a sanção papel “de impor o cumprimento da vontade estatal representada pelo preceito, uma vez que estabelece a punição contra os violadores.”⁸⁵

No tocante ao Direito Penal, a infringência de determinado preceito importa da aplicação de uma pena que pode ser:

- a) privativas de liberdade;
- b) restritiva de liberdades;
- c) restritivas de direitos;
- d) pecuniárias; e
- e) as corporais, em caso de guerra declarada, ou, na aplicação de medida de segurança.

Analisando-se a legislação penal tributaria percebe-se que preferiu o legislador adotar a imposição de penas privativas de liberdade, na modalidade reclusão e detenção, bem como a pecuniária.

Percebe-se também, que nas normas relativas aos delitos tributários a existência de uma série de fatores que posicionam longinquamente a possibilidade de aplicação da pena privativa de liberdade.

⁸⁴ ARANHA, Adalberto José Queiroz Telles de Carmargo. Penas e medidas de segurança adequadas aos delitos tributários. **Doutrinas essenciais Direito Penal econômico e da Empresa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, v. 5. p. 25.

⁸⁵ Ibidem, 2011, v. 5, p. 26.

Isto porque, desde a possibilidade de instauração da persecução penal, que dependerá do prévio exaurimento da instância administrativa, até na aplicação da pena em concreto teremos a incidências de diversos institutos, que tornaram quase que inexistente a aplicação da pena privativa de liberdade.

Situação que “só faz levantar dúvidas se não se estaria, por outras vias permitindo uma administrativação do direito penal, uma fraca submissão dos interesses político-criminais aos interesses exclusivamente fiscais.”⁸⁶

Isto posto, analisa-se no presente capítulo os substitutos penais incidentes nos delitos fiscais para, posteriormente, no capítulo seguinte, refletir-se sobre a necessidade/eficiência na aplicação das penas privativas de liberdade nos delitos em questão.

3.1 O PRÉVIO EXAURIMENTO DA INSTÂNCIA ADMISNITRATIVA

Tem-se que nos delitos contra a ordem tributaria a instauração de concernente persecução penal, somete poderá ocorrer após a constituição definitiva do crédito tributário, proferida no âmbito administrativo.

Vale dizer, é necessário que no julgamento de caráter definitivo na esfera administrativa haja o reconhecimento da exigibilidade do débito tributário, bem como o quanto devido.

Aliás, dispõe a Súmula Vinculante 24 do STF que: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, inc. I a IV, da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”

Com efeito, há divergência doutrinarias e jurisprudenciais quanto a natureza do instituo que justifica a necessidade do esgotamento da via administrativa para a instauração da ação penal sustendo alguns ser:

- a) condição objetiva de punibilidade, outros;
- b) elemento normativo do tipo, e ainda
- c) condição objetiva de procedibilidade.

Dessa forma, no julgamento do HC 77.002, a Corte Suprema passou

⁸⁶ RODRIGUES, 2013, p. 211.

a adotar o entendimento que o exaurimento da instância administrativa é condição objetiva de punibilidade, sem a qual não há justa causa para a instauração da ação penal.⁸⁷

Isto porque, segundo o entendimento, os delitos elencados no art. 1º, da Lei n. 8137/90, são delitos materiais, nos quais é exigido o resultado, que no caso, é a necessária supressão ou redução do tributo devido.⁸⁸

Assim, somente haverá a possibilidade de verificar a ocorrência do crime tributário, se ficar demonstrado que o tributo é exigido, se houve supressão ou redução, de quanto foi esse montante, antes do que não haverá crime.

Para esta tese a condicionante estaria desvinculada da ilicitude ou da tipicidade da demanda, operando com fator condicionante simplesmente a aplicação da pena.

No entanto, no julgamento do HC 81.611, também de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, o Ministro Cezar Peluso em seu voto, divergiu do fundamento apresentado pela Corte, ao classificar o exaurimento da via administrativa como elemento normativo do tipo, alegando que se a norma faz referência a expressão tributo devido, o tipo penal somente estará preenchido após a constituição definitiva do débito, a saber:

Sendo tributo elemento normativo do tipo penal, este só se configura quando se configure a existência do tributo devido, ou, noutras palavras, a existência de obrigação jurídico-tributária exigível. No ordenamento jurídico brasileiro, a definição desse elemento normativo do tipo não depende de juízo penal, porque, dispõe o Código Tributário, é competência privativa da autoridade administrativa defini-lo.⁸⁹

Destaca-se ainda, que parte da doutrina atribui ao exaurimento da via administrativa como condição objetiva de procedibilidade e não de punibilidade, pois estariam ligadas aos requisitos para a promoção da ação penal, não estando ligadas com os elementos constitutivos do crime.

Assim é que, conforme ensina Hugo de Brito Machado:

Parece-nos que a súmula questionada expressa, sim, o entendimento segundo o qual não se admite a propositura da ação penal antes da decisão final, definitiva, da Administração Tributária, a respeito do crédito tributário

⁸⁷ BRASIL. STF, HC 77.002, Ministro Relator Sepúlveda Pertence, **DJ** 21/11/2001.

⁸⁸ BRASIL. STF, HC 86032, Ministro Relator Celso de Mello, **DJ** 4/09/2007.

⁸⁹ BRASIL. STF, HC 81.611, Ministro Relator Sepúlveda Pertence, **DJ** 23/10/2002.

constituído mediante lançamento que tenha sido impugnado pelo sujeito passivo na obrigação tributária.⁹⁰

Isto porque, segundo o citado autor somente se poderá entender como consumado o delito, quando a autoridade competente tiver completa veracidade de que houve redução ou supressão do tributo pelo infrator, bem ainda o montante que se deve, sendo verdade elemento normativo do tipo o valor devido.⁹¹

Os críticos da tese acima sufragada apontam que as condições de procedibilidade estão elencadas por meio de lei, o que não se verifica nos delitos contra a ordem tributária, já que o art. 83, da Lei 9.430/96, não fez ressalva alguma quanto os requisitos para o ajuizamento da ação penal.

Por fim, convém destacar que a definição da natureza da necessidade de exaurimento da esfera administrativa para instauração da ação penal importa no marco caracterizador da consumação delitiva, e conseqüente no compute do prazo prescricional.

Com efeito, exegese do art. 111 do Código Penal, estabelece que o marco prescricional delitos começa a fluir a partir da consumação do crime.

3.2 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO

Como se sabe, havendo a prática de uma infração penal, subsunção do fato a norma, nascerá o direito do Estado de impor uma sanção ao indivíduo autor da conduta. No entanto, por razões de política criminal, estabelece o legislador uma série de causas que impedem a imposição da sanção penal.

Vale dizer, apesar da conduta ser típica, antijurídica e culpável, reconhece-se a extinção do *ius puniendi* do Estado, impedindo que se opere a prolatação de sentença de mérito, bem como seus efeitos, permanecendo o agente como primário.

Nos delitos contra a ordem tributária a extinção do delito não esta prevista no rol elencado no art. 107 do Código Penal, mas sim em legislação extravagante. Aliás, os requisitos para a aplicação do instituto passou por uma série

⁹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Ação penal no crime de supressão ou redução de tributo**. Doutrinas essenciais ao Direito Penal econômico e da Empresa. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, v. 5. p. 332.

⁹¹ Ibidem, 2011, v. 5, p. 337.

de alterações.

Primeiramente, previa a Lei n. 4.729/64, a extinção da punibilidade, desde que o pagamento do tributo ocorresse antes do início do procedimento administrativo-fiscal.

Após o Decreto-Lei n. 157/67, passou a possibilitar a extinção nos casos em que pagamento ocorre-se logo após o julgamento desfavorável, na primeira instância da esfera administrativa. Já a Lei n. 8.137/90, modificou o marco para a quitação da dívida até o recebimento da denúncia.

Com o advento da Lei n. 8.383/91, houve a revogação de das causas de extinção da punibilidade acima citadas, com exclusão da prevista no Decreto-Lei n. 157/67, o que levantou à época dúvida quanto à possibilidade de aplicação do instituto, o que foi rechaçado pelo Superior Tribunal de Justiça.

A previsão da extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo somente retornou ao ordenamento pátrio com a vigência da Lei 9.249/95, que em seu artigo 34, passou a prever a extinção quando o pagamento da dívida fiscal ocorrer antes do recebimento da denúncia. Aliás, o simples parcelamento da dívida antes do recebimento da denúncia importaria na extinção da punibilidade do agente, ou se seria necessário o pagamento integral do débito.

No ano de 2003, houve a promulgação da Lei n. 10.684, que passou a dispor expressamente que a pretensão punitiva do Estado, durante o período em que a dívida estiver incluída no regime de parcelamento, ficará suspensa, bem como a prescrição criminal.

Assim, para o STJ, o simples parcelamento do dívida tributária, desde que efetuado na vigência da Lei n. 9.249/95, mas anteriormente a vigência da Lei n. 10.684/03, extinguirá a punibilidade. Nos casos do parcelamentos ter ocorrido posteriormente a vigência da Lei n. 10.684/03, somente ocorrerá a suspensão do processo.⁹²

Para Thadeu José Piragibe Afonso, o entendimento acima explicitado geraria sérios problemas de ordem prática, já que o agente que tenha sua punibilidade extinta pelo parcelamento da dívida poderia deixar de adimplir suas prestações, sem que fosse possível a revogação da extinção já concedida, somente

⁹² BRASIL. STJ, HC n. 86049, Relatora Ministra Maria Thereza de Assis Moura, **DJe** 15/03/2010.

sendo viável a extinção da punibilidade mediante o pagamento integral débito.⁹³

Vale ressaltar ainda, que a Lei instituidora do Programa de recuperação Fiscal – REFIS – de n. 9.964/2000, seu artigo 15, passou a prever a possibilidade de suspensão da pretensão punitiva enquanto perdurar o parcelamento do débito, para todos os contribuintes que tiverem aderido ao programa antes do recebimento da denúncia. A prescrição da pretensão punitiva também ficará suspensa no citado período.

Por fim, importa salientar que a Lei. n. 10.684/03, além de prever a possibilidade de suspensão da pretensão punitiva enquanto perdurar o parcelamento do débito. Passou a prever a extinção da punibilidade quando do pagamento integral da dívida, suprimindo a condição temporal.

Vale dizer, o pagamento integral da dívida, a qualquer momento, ainda que após o recebimento da denúncia, possibilita a extinção da punibilidade do agente.

Obviamente, por tratar-se de norma mais benéfica ao acusado, sua aplicação será retroativa aos delitos cometidos mesmo que anteriormente a vigência da norma.⁹⁴

Como se vê, o cenário atual é que independente do montante da dívida tributária, bem como do meio fraudento empregado na conduta, o pagamento integral, em qualquer momento processual, extingue a punibilidade do acusado. Já se a dívida for parcelada a extinção da punibilidade estará suspensa, até que se complete o pagamento integral.

Destarte, conforme se verifica pelo até aqui exposto, achou por bem o legislador pátrio possibilitar ao agente transgressor da norma, a esgotamento de todas as vias administrativas, cíveis, e até mesmo a criminal, para poder avaliar a conveniência do pagamento do tributo.

Explica-se o indivíduo que esteja sendo respondendo processo criminal, poderá sopesar no decorrer da instrução criminal a probabilidade de ocorrência da condenação, o patamar de pena possível de ser aplicada, e o valor devido ao fisco.

⁹³ AFONSO, 2012, p.123.

⁹⁴ BRASIL. STF, HC 81929, Ministro César Peluso, **DJe** 10.02.2004.

Deste modo, percebe-se que o instituto acaba por privilegiar o infrator com maior poder aquisitivo. Sendo que a liberdade do cidadão somente será tolhida, no que toca aos delitos tributários, se este não tiver condições financeiras para arcar com débito executado.

Ademais, ao se analisar o referido instituto, percebe-se uma evidente desproporcionalidade quando em comparação com os demais delitos previstos na legislação pátria, nos quais a reparação do dano ressalta-se, antes do recebimento da denúncia, ocasiona apenas uma possível redução da pena.

Resta claro, o distorcido emprego da tutela penal nos delitos tributários, com a utilização do Direito Penal de forma instrumental, como meio de alcançar finalidade (arrecadação) estranha às atribuídas ao Direito Penal, mas não apenas nos citados institutos residem as benesses legais, pelo qual se continua a expô-los.

3.3 A APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA

Como nos delitos em geral, no caso dos crimes contra a ordem tributária, para aplicação do princípio da insignificância toma-se por base os critérios já explicitados acima e aqui lembrados:

- a) mínima ofensividade da conduta perpetrada pelo agente;
- b) ausência de periculosidade social;
- c) reduzido grau de reprovabilidade do comportamento; e por fim
- d) inexpressividade da lesão jurídica.

No entanto, a verdade é que, para a aplicação do princípio, especificamente nos delitos contra a ordem tributária, o principal critério adotado é o montante do tributo devido não superar o valor atribuído para ajuizamento da execução fiscal, já que condutas administrativamente irrelevantes não podem ter relevância criminal.⁹⁵

Aliás, as próprias normas penais dos art. 168-A, § 3º, II e art. 337-A, § 2º, do Código Penal, elencam como critério para a não aplicação da pena pelo juiz, além da primariedade e bons antecedentes, o valor necessário para a cobrança

⁹⁵ BRASIL. STF, **HC 96.852**. Ministro Relator Joaquim Barbosa, 2ª Turma, julgado em 01.02.2011.

judicial, estipulada na Lei n. 9.441/97, excludente passível de extensão a todos os delitos contra a ordem tributária, por meio da analogia *in bonam partem*.⁹⁶

Contudo, tal excludente mostra-se de pouca aplicabilidade já que na maioria dos casos será possível aplicação do princípio da insignificância que promoverá a própria descriminalização da conduta, e não apenas a exclusão da pena.⁹⁷

Insta salientar ainda, que no tocante ao valor atribuído como patamar mínimo para a propositura de execução, já houveram algumas alterações legislativas, que de tempos em tempos aumentam o valor estipulado.

Assim, previa a Lei 10.522/02, que o montante necessário para a cobrança deveria corresponder a um crédito superior a R\$ 2.500,00. Já a Lei 11.033/2004 alterou o patamar para R\$ 10.000,00. Atualmente, por força do art. 65 da Lei nº 7.799/89, que autoriza expressamente o Ministro da Fazenda a dispensar a constituição de créditos tributários, corroborado com a Portaria nº 75/2012 do Ministério da Fazenda, elevou-se o valor mínimo necessário para a execução fiscal a R\$ 20.000,00.

Assim, as sonegações que não ultrapassem o valor acima descrito poderão sofrer a incidência do princípio da insignificância, já que o valor sonegado, a primeira vista, não será apto a lesionar o bem jurídico tutelado. Nesse sentido são os julgados:

PENAL. DESCAMINHO. CP, ART. 334, CAPUT. EXECUÇÃO DE DÉBITOS FISCAIS. LIMITE MÍNIMO. PORTARIA MF 75. LEGALIDADE APLICAÇÃO. ATIPICIDADE.

1. Segundo orientação predominante no âmbito do Pretório Excelso, deve-se considerar atípico o descaminho quando o total da elisão tributária não ultrapassar o montante estabelecido legalmente para o arquivamento das ações fiscais de débitos inscritos como dívida ativa da União, que, atualmente, é de R\$ 20.000,00, nos termos da Portaria MF 75. 2. Muito embora tenha o art. 20 da Lei 10.522/02, na redação dada pela Lei nº 11.033/04, incorporado o limite de dez mil reais, o art. 65 da Lei nº 7.799/89 expressamente autoriza o Ministro da Fazenda a dispensar a constituição de créditos tributários, a inscrição ou ajuizamento, bem assim determinar o cancelamento de débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, observados os critérios de custos de administração e cobrança, permissão que foi exercida, justamente, por meio da edição da Portaria MF 75.

⁹⁶ AFONSO, 2012, p.158.

⁹⁷ AFONSO, loc. cit.

3. A portaria em questão não é ilegal, podendo ser validamente utilizada como critério apto a definir a ofensa ao bem jurídico tutelado pela norma penal. 4. A supressão de PIS/Cofins, enquanto espécies tributárias do gênero "contribuições especiais", não encontra conformação ao tipo penal do descaminho, que abarca somente a elisão de impostos e direitos.⁹⁸

PENAL E PROCESSO PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. DESCAMINHO. ARTIGO 334, CAPUT, DO CÓDIGO PENAL. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. LIMITE DE R\$ 20.000,00 (VINTE MIL REAIS). ARTIGO 1º, DA PORTARIA Nº 75/ 2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, QUE ATUALIZOU O VALOR DISPOSTO NO ARTIGO 20, DA LEI Nº 10.522/02. ABSOLVIÇÃO. ARTIGO 386, III, DO CÓDIGO PROCESSO PENAL.

1. O princípio da insignificância estabelece que o Direito Penal, pela adequação típica do fato à norma incriminadora, somente intervenha nos casos de lesão de certa gravidade, atestando a atipicidade penal nas hipóteses de delitos de lesão mínima, que ensejam resultado insignificante. 2. Para fins de aplicação do princípio da insignificância no crime previsto no artigo 334, caput, do Código Penal, deve ser considerado o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), instituído pela Portaria nº 75/ 20 12 do Ministério da Fazenda, que atualizou o valor disposto no artigo 20, da Lei nº 10.522/02. 3. No caso em questão, considerando, pelos elementos coligidos aos autos, que o valor dos tributos iludidos decorrentes da importação dos produtos apreendidos, descritos na Representação Fiscal para Fins Penais e Auto de Infração e Termo de Apreensão e Guarda Fiscal nº 11128.002.081/99-94 (fls. 15/16 e 17/20), alcançou o valor de R\$ 18.368,82 (dezoito mil, trezentos e sessenta e oito reais e oitenta e dois centavos), tendo a ré efetuado o recolhimento da quantia de R\$9.310,66 (nove mil, trezentos e dez reais e sessenta e seis centavos), é certo que a apelante deixou de recolher aos cofres públicos o valor de R\$ 9.058,16 (nove mil e cinquenta e oito reais e dezesseis centavos), sendo aplicável, portanto, o princípio da insignificância ao caso ora em tela. 4. Quando o débito tributário não supera o limite de R\$ 20.000,00, dever ser aplicado o princípio da insignificância, excluindo a tipicidade do fato, impondo-se a absolvição da ré, com fulcro no artigo 386, inciso III, do Código de Processo Penal. 5. Recurso de apelação provido.⁹⁹

Como se vê, a aplicação do princípio da insignificância dos delitos tributários é feita de modo diverso quanto aos demais crimes, sendo que o critério do valor sonegado ganha especial relevo.

3.4 TEORIA DOS SUBSTITUTOS PENAIIS

Consistente em mecanismos de abrandamento dos efeitos deletérios

⁹⁸ BRASIL. TRF 4ª Região - **ACR - APELAÇÃO CRIMINAL; Processo: 0000780-59.2009.404.71 18**, Relator: PAULO AFONSO BRUM VAZ; D.E. 26/02/2013.

⁹⁹ BRASIL. TRF 3ª Região, QUINTA TURMA, **ACR 0005812-59.1999.4.03.6104**, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL ANDRÉ NEKATSCHALOW, julgado em 05/08/2013, e-DJF3 Judicial 1 DATA:26/08/2013).

do processo criminal e conseqüente aplicação da pena, visa “a substituição de processos formais por processos informais de controle social de fatos criminosos de leve e média gravidade a aplicação.”¹⁰⁰

Fundada na ideia de que a ingerência estatal, por meio, dos procedimentos criminais, podem ocasionar maiores danos do que benefícios, têm-se dois grupos, o das teorias tradicionais e o das teorias críticas.

As teorias tradicionais buscam a justificar a existência dos substitutivos com base em duas vertentes, a que de explicações humanitárias, fundamentada no argumento de que, seria extinto natural do ser humano o perdão, sendo desproporcionais as conseqüências do cárcere. Já as de explicações científicas, entendem que a implementação dos institutos alternativos da prisão, seriam resultado do estudo científico da comunidade jurídica que interfeririam nas decisões do legislador.¹⁰¹

Dessa forma, os estudiosos conscientizariam o legislativo dos prejuízos da aplicação da pena mediante os seguintes argumentos:

(a) supressão de direitos não compreendidos na privação de liberdade, (b) instituição da ociosidade programada – o trabalho, apesar de obrigação legal, é privilegio pessoal com remuneração irrisória, (c) efeitos embrutecedores do isolamento celular, (d) violência contra a dignidade e sexualidade do preso em celas coletivas superlotadas, (e) privação dos direitos à intimidade e à vida sexual regular, (f) suspensão dos direitos políticos de votar e ser votado, (g) precariedade de assistência médica, jurídica e social etc.¹⁰²

Por outro lado, as teorias de base crítica buscam fundamentação na superlotação carcerária, na crise fiscal e na ampliação do controle social.¹⁰³

Com efeito, a existência de medidas alternativas a pena contribuiriam para a diminuição da superlotação carcerária, possibilitando a diminuição da ocorrência das situações apontada pela explicação científica.

O papel das citadas medidas estaria estritamente relacionada com a incapacidade do Estado de sustentar, administrando e financiando, o sistema carcerário, sendo ainda que diminuição dos recursos disponíveis pelo Estado ocasionariam em “cortes orçamentários nos setores ligados às atividades não-

¹⁰⁰ SANTOS, 2008, p. 611.

¹⁰¹ Ibidem, 2008, p. 612.

¹⁰² Ibidem, 2008, p. 612/613.

¹⁰³ Ibidem, 2008, p. 613.

produtivas – como sistema de justiça criminal formado pela Polícia, Justiça e Prisão.”¹⁰⁴

Já a ampliação do controle social, estaria consubstanciada no fato de que, a utilização das medidas alternativas possibilitaria a migração dos recursos gastos com atividades não-produtivas (cárcere), para setores produtivos (instituições de controle dos mecanismos substitutivos), gerando uma diversificação das instituições envolvidas no processo de controle, e conseqüentemente aumentando o número de indivíduos sob o controle do sistema.

Assim, percebe-se a prisão seria utilizada como última medida, sendo que as medidas substitutivas, conforme defendido por Juarez Cirino dos Santos, funcionariam como:

Mecanismos de reforço da prisão e de legitimação do rigor carcerário, porque cede aos substitutivos penais as finalidades chamadas terapêuticas ou pedagógicas da pena, mas preserva-se como instrumento de terror para os casos mais duros, encerrados em instituições de segurança máxima do sistema penal.¹⁰⁵

Na legislação pátria, estão previstos quatro mecanismos alternativos, a suspensão condicional da pena e o livramento condicional, previsto no corpo do Código Penal, a transação penal e a suspensão condicional do processo, ambos introduzidos por meio da Lei n. 9.099/95.

Na seara dos delitos tributários percebe-se que os patamares de pena empregada possibilitam a utilização, em grande maioria dos casos, de pelo menos um dos institutos, a saber.

As condutas previstas no art. 1º e seus incisos são suscetíveis a pena de reclusão de dois a cinco anos, o que viabiliza aos apenados com pena mínima a aplicação da suspensão condicional da pena, e substituição da prisão por pena alternativa restritiva de direitos, para os apenados em até quatro anos.

Já as condutas descritas no art. 2º e incisos, são apenados com detenção de seis meses a dois anos, o que os enquadra na categoria de infrações de menor potencial ofensivo, autorizando a transação penal e a suspensão condicional do processo, e nos casos, de efetiva aplicação da pena privativa de

¹⁰⁴ SANTOS, 2008, 615.

¹⁰⁵ Ibidem, 2008, p. 617.

liberdade a suspensão condicional da pena e a substituição da prisão por pena alternativa restritiva de direitos.

Já as condutas tipificadas no art. 3º, inciso III, são apenadas com reclusão de um a quatro anos, possibilitando a depender do caso concreto, a aplicação da suspensão condicional do processo e a substituição da prisão por pena alternativa restritiva de direitos. Os demais incisos, a substituição da prisão por pena alternativa restritiva de direitos.

Como se vê, após o filtro do prévio exaurimento da instância administrativa, da possibilidade do pagamento do tributo a qualquer tempo, com a extinção da punibilidade, a exclusão da tipicidade para valores abaixo de R\$ 20.000,00, detém o infrator amplo rol de medidas alternativas à pena de prisão, como passíveis de lhe serem aplicadas, o que se leva a crer que a Direito Penal é utilizado apenas como forma de intimidação, revelando-se de pouca aplicabilidade.

3.5 DIREITO PENAL SIMBÓLICO

Direito Penal simbólico, apresenta-se como o movimento em que o inchaço das normas, muitas delas de pouca aplicabilidade, acabam por sobrecarregar todo o ordenamento, acarretam o descredito de todos o sistema, que cada vez mais, se vê distanciado da efetiva solução dos conflitos vivenciados pela sociedade.

Tal movimento é representado por normas com intuito imediatistas e midiáticas, de pouca aplicabilidade, editadas com a simples função de resposta a sociedade, como forma de demonstrar que determinado bem tem alto valor para a sociedade.

Segundo aponta Pedro Lenza, ao dissecar o estudo apresentado por Marcelo Neves, são enquadradas como causa para o movimento da expansão das normas com reduzida efetividade três fatores:

- a) confirmar valores sociais;
- b) demonstrar a capacidade de ação do Estado; e
- c) adiar a solução de conflitos sociais através de compromissos dilatatórios.¹⁰⁶

¹⁰⁶ LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 75.

Para o referido autor, na primeira causa, o legislador passa a defender determinada postura frente a certo conflito social, em contraposição a outra adotada por grupo diverso, sem, no entanto, estar comprometido com a eficácia na legislação empregada.

Dessa forma, a legislação serviria apenas como meio de mostrar a superioridade de determinado grupo em contraposição a outro, “constituindo-se a respectiva legislação como símbolo de status.”¹⁰⁷

Outro fator seria a necessidade de evidenciar a competência do Estado na solução dos conflitos sociais presentes, assegurando que se transmita confiança a sociedade na funcionalidade dos sistemas jurídicos.

Estaríamos assim, segundo ainda Pedro Lenza, diante de “legislação-álibi”, que serviria como meio de ágil retorno pelo Estado contra condutas indesejadas, dando a falsa impressão da solução do conflito.¹⁰⁸

No entanto, ressalta o autor, que a utilização desenfreada das legislações simbólicas apenas levam a descredibilização do sistema jurídico, passando a sociedade, posteriormente, a se sentir enganada frente as medidas adotadas pelo Estado.¹⁰⁹

Por fim, também elenca o autor como fator da ocorrência da legislação simbólica, a possibilidade de adiamento da resolução dos conflitos vivenciados pela sociedade. Dessa forma, diante de certo problema edita-se determinada norma, que, aparentemente, irá salvaguardar o direito lesionado, no entanto, frente à impraticabilidade da legislação não se fez outra coisa senão postergar que solução do conflito apresentado.

Nesse diapasão, percebe-se uma sobreposição dos interesses políticos sobre os jurídicos, na qual a legislação será utilizada conforme os interesses políticos dos legisladores, pouco comprometidos com eficácia, muito menos com real solução do conflito.

Especificamente ao que toca o direito penal, percebe-se cada vez a utilização de normas de “maneira simbólica e desmedida, produzindo novas incriminações, sem o cuidado de observar que existem outros meio de controle

¹⁰⁷ LENZA, 2011, p. 76.

¹⁰⁸ LENZA, loc. cit.

social capazes de dar uma dimensão adequada e proporcional ao conflito.”¹¹⁰

Com a ineficiência do Estado na solução de determinados conflitos sociais, passou-se a utilizar o caráter ameaçador do Direito Penal, criando-se a falsa premissa de que o Direito Penal poderia cumprir funções destinadas a outros ramos do direito.¹¹¹

Analisando o caráter intimidatório do Direito Penal na esfera fiscal, principalmente na seara dos delitos tributários, percebe-se que “a criação de tipos penais que visam unicamente à cobrança de tributos, claro, mediante a ameaça da pena estatal, cada vez mais deixando de lado o direito administrativo para que o Direito Penal resolva o problema.”¹¹²

Conforme aponta Rafael Lyra:

Não se pode crer na falsa premissa de que o tratamento mais eficaz para controlar a violência seja ela própria. Não se pode imaginar que aumentando penas privativas de liberdade, diminuindo a menoridade penal ou, intitulando crimes de hediondos se alcançará resultados satisfatórios. E principalmente, não se pode esperar resultados satisfatórios quando se atribui ao Direito Penal a responsabilidade de controlar o Estado em sua totalidade. O máximo que se vai conseguir com isso é ignorar o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana e incentivar o descrédito do próprio Direito Penal, que vai, a cada dia, sendo vulgarizado, corroborando, assim, para a ideia de que, no Brasil, a impunidade impera.¹¹³

Comentando o assunto ainda, discorre Ana Carolina Carlos de Oliveira, “o advento de uma legislação meramente simbólica, vazia de conteúdo, e decorrente de decisões políticas populistas, de curto e médio alcance, incapazes de formular uma política criminal de longo prazo.”¹¹⁴

Por outro lado ainda, ressalta-se que o inflacionamento das normas penais acaba por sobrecarregar todo o sistema, que diante de uma infinidade de condutas criminalizadas terá que aplicar a seletividade na persecução penal, frente a incapacidade do Estado de reprimir todas as condutas.

Conforme aponta André Estefam, ao analisar o fenômeno do hipertrofia das normas penais, “a estrutura punitiva vê-se, na contingência de fazer vistas grossas a muitas destas infrações, para concentrar suas energias na

¹⁰⁹ LENZA, 2011, p. 77.

¹¹⁰ ESTEFAM, 2012, p.135.

¹¹¹ CALLEGARI, 2011, p. 391.

¹¹² CALLEGARI, loc. cit.

¹¹³ LIRA, 2011, p. 410-411.

perseguição daquelas mais graves.”¹¹⁵

Dessa forma, percebe-se que a inflação legislativa apenas gera o descrédito do direito penal, em pouco influenciando na resolução eficaz do problema, qual seja a inibição da prática de condutas atentatórias a bens jurídicos.

Conforme salienta Cancio Meliá, ao analisar a expansão do emprego do Direito Penal, somete trariam:

Efeitos meramente simbólicos, que, utilizados em um sentido crítico, faz referencia justamente ao papel de determinados agente políticos que somente buscam o objetivo punitivista visando dar a impressão tranquilizadora de um legislador atento e decidido, em uma evidente atitude populista.¹¹⁶

Ou seja, ao primeiro momento a utilização do Direito Penal seria uma resposta rápida, que tranquilizaria a sociedade, mas que ao longo do tempo mostra-se ineficaz, já de caráter meramente simbólico, de pouca efetividade.

É o que pode-se perceber quando analisa-se os delitos tributários, nos quais o índice de condutas levadas a efeito das autoridades competente são ínfimas.

Ademias, a existência dos diversos institutos alternativos à prisão leva à ideia de que, o infrator das normas tributárias dificilmente receberá a pena prevista para a conduta praticada, figurando esta como meramente simbólica.

¹¹⁴ OLIVERIA, 2013, p. 47.

¹¹⁵ ESTEFAM, 2012, p. 135.

¹¹⁶ JAKOBS, Günter; MELIÁ, Manuel Cancio. **Direito penal do inimigo**: noções crítica. Org. e Trad. André Luiz Callegari e Nereu José Giacomolli. Porto alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 57.

CAPÍTULO IV - VERIFICAÇÃO DA NECESSIDADE/EFETIVIDADE DA TUTELA PENAL NOS DELITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Consoante o exposto acima, percebe-se que os delitos tributários possuem características diferenciadas com relação aos delitos pertencentes à criminalidade clássica, seja em função das características peculiares do agente infrator, seja com relação ao modo de execução da conduta incriminada, muitas vezes através de uma pessoa jurídica, os quais devem ser considerados na escolha do meio empregado para o combate da conduta indesejada, e, conseqüentemente, na penalidade a ser aplicada.

Tal cenário, inevitavelmente remete ao debate da legitimidade, bem como a eficiência da intervenção penal em setores antes não abrangidos pelo Direito Penal, como o campo do direito econômico.

Dessa forma, primeiramente, para traçar as discussões a seguir, deve-se partir do pressuposto de que o Direito Penal não é a única forma de controle social, no entanto, o com maior poder de coação e com maior efeito deletérios nos direitos individuais do cidadão.

Deve-se atentar ainda, de que a utilização da pena, consequência do delito, “de certa forma, traduz-se em afronta à Dignidade da Pessoa Humana e, por tal razão, seu uso deve aplicar-se somente aos casos de extrema necessidade.”¹¹⁷

De tal modo, não se deve perder de vista que a utilização do Direito Penal como meio de salvaguardar a segurança pública deve ser sempre pautada na subsidiariedade, na qual o Direito Penal somente será legitimamente empregado quando nenhum outro ramo do direito conseguir alcançar a eficaz tutela do bem em questão.

Vale dizer, é preciso verificar para a criminalização da conduta, além da ocorrência de lesão bem jurídico merecedor de tutela penal, que meio empregado seja o mais eficaz.

Assim é que “o Direito Penal somente pode e deve intervir quando seja minimamente eficaz e adequado para a prevenção do delito e, portanto, deve renunciar sua intervenção quando político-criminalmente inoperante, ineficaz ou,

¹¹⁷ LIRA, 2011, p 400.

inclusive, contraproducente.”¹¹⁸

Isto porque, o que, ao primeiro momento, pode representar uma resposta rápida aos problemas vivenciados pela sociedade, a criminalização de condutas, nem sempre é o meio mais efetivo no controle dos delitos.

No entanto, o que se verifica no atual momento, frente aos novos riscos experimentados pela sociedade e a crescente necessidade de combater a criminalidade denominada supraindividual, é uma expansão na utilização do Direito Penal.

E na seara dos delitos tributários não é diferente, vislumbra-se a utilização desenfreada do Direito Penal, com a criminalização de condutas de cunho meramente administrativas, o que inevitavelmente ocasiona a lesão os princípio da dignidade da pessoa humana, da fragmentariedade, subsidiariedade; nortes do sistema penal.

Nesse sentido expõe Auriney Uchôa de Brito que:

É indiscutível que a garantia da Ordem Tributária necessita de uma efetiva proteção estatal, mas, não significa que o direito penal seja o único ou o mais eficaz meio de tutela. Há que se verificar a viabilidade de regulação das condutas lesivas por outras vias previstas no Direito, como a civil e administrativa, guardando a interferência criminal para situações de extrema necessidade em homenagem aos princípios da fragmentariedade e intervenção mínima.¹¹⁹

Aliás, comentando questão, dispõe Rafael Lira que “tratando-se de questão estritamente econômico-fiscal, pode-se ser regulamentada no campo administrativo, com a imposição de altas multas, constrição de bens ou qualquer outra medida não criminal.”¹²⁰

De outro giro ainda, há de se destacar que, conforme delimitado acima, a legislação pertinente aos delitos contra a ordem tributária, preveem aplicação de uma série de institutos que tornaram distante a possibilidade de imposição da pena de prisão.

O que, por consequência, leva-se a pensar que a utilização do Direito Penal no âmbito dos delitos tributários não seja a melhor alternativa, já que as imposições de penas administrativas poderiam gerar o controle da sonegação de

¹¹⁸ LIRA, 2011, p. 410.

¹¹⁹ BRITO, 2011, p. 119.

¹²⁰ LIRA, op. cit., p. 412.

modo mais eficaz.

Esse contexto resta reafirmado, pelo fato de que a determinação do pagamento do tributo a qualquer tempo durante o trâmite da ação penal extingue a punibilidade do agente, dando guarida à ideia de que o Direito Penal atualmente serve como mero meio de cobrança estatal, logicamente com o mais poderoso meio coercitivo que é a ameaça da liberdade do indivíduo, o que também vem sendo desacreditado, em face de aplicação de diversos institutos despenalizadores à espécie.

Ademais, a utilização do Direito Penal, no caso presente, mostra-se inadequado, já que o direito penal não deve servir como forma de incentivador ou inibidor de mudanças sociais.

Isto porque, conforme acima estudado, a criminalização de condutas administrativas, pode levar a uma banalização do Direito Penal que seria levado ao descredito pela sociedade.

Diante de tais apontamentos, é indispensável que se busque um meio de intervenção Estatal intermediário, que tutele bens jurídicos decorrentes atingidos pelo novo modelo de criminalidade, mas que ao mesmo tempo não agrida direitos fundamentais tão duramente conquistados.¹²¹

Dessa forma, analisa-se no presente capítulo a papel desempenhado pelas penas nos delitos fiscais, avaliando sua adequação conforme os fundamentos gerais da pena, ponderando-se ainda, sobre a efetividade de outras modalidades de sanções nas condutas ora questionados, com o emprego de ramos alternativos do direito, ou até mesmo na possibilidade de sua descriminalização.

4.1 FUNÇÃO DAS PENAS CRIMINAIS NOS DELITOS TRIBUTÁRIOS

Em seu primórdio as prisões detinham a função única de manter os condenados sobre custódia do Estado até que sua execução fosse efetivada. Após algum tempo, adotou-se o conceito de que os condenados deveriam retribuir pelo mal causado, sendo que eram obrigados a trabalhar para o Estado enquanto estivessem cumprindo a pena imposta.¹²²

¹²¹ BRITO, 2011, p. 120.

¹²² LIRA, 2011, p. 415.

Posteriormente, já concebida como forma de controle da criminalidade, a pena, exercida por meio da prisão, passa a ser vista não só como meio de retribuição, mas como forma de ressocialização do condenado.

Atualmente, a pena criminal, restrição ou privação de liberdades individuais impostas pelo Estado, em resposta ao cometimento de condutas qualificadas como criminosas, possui a finalidade de ressocialização do condenado, bem como prevenção contra o cometimento de novas infrações.

Dessa forma, são três as principais teorias que buscam identificar as finalidades da pena, no sentido de justificar a própria necessidade do sistema punitivo existente, a primeira, teoria absoluta ou retributiva da pena, que prega que a finalidade da pena é a punição do infrator pelo mal causado; já a teoria relativa ou da prevenção, encabeça o conceito de que a finalidade da pena é reprimir que novos delitos sejam cometidos, como forma intimidativa; por fim, a teoria conciliatória ou mista, que mescla os dois conceitos acima expostos, colocando como finalidade da pena tanto a punição do acusado, quanto a prevenção do cometimento de novos delitos.¹²³

Assim, diferente dos conceitos que visam explicar às finalidades da pena, ligados a justificação da existência do próprio direito penal, os estudos sobre os fundamentos da pena, tecem uma análise quanto efeitos práticos da imposição de pena aos condenados.¹²⁴

De tal modo, as penas apresentam um caráter preventivo, que divide-se em prevenção geral e especial, retributivo, reparatório e de readaptação.

Na prevenção geral, a existência de uma norma penal intimidaria toda a sociedade pelo fato de que ao saber que determinado indivíduo ao transgredir a norma penal imposta recebeu determinada sanção, esta acalcaria a todos que incorressem na mesma conduta.

Já a prevenção especial, reside no fundamento de que o condenado enquanto privado de sua liberdade, estaria impedido do cometimento de novos delitos, colocando a sociedade a salvo.

¹²³ ESTEFAM, 2012, p. 463.

¹²⁴ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte geral. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, v. 1. p. 93.

O caráter retributivo da pena atribui a esta a função de contraprestação pela conduta praticada, dessa forma, o indivíduo que transgrediu determinada norma penal terá sua pena imposta na proporção do mal causado, dentro dos limites impostos pela Constituição.

O efeito reparatório da pena seria a recompensa aos afetados pela conduta delituosa, mais evidente ainda, nas imposições de reparação do dano causado, ou nas imposições de prestações pecuniárias em prol da vítima.

Por fim, readaptação buscaria a ressocialização do condenado, preparando-o para a vida em sociedade, já que no período que estivesse recluso receberia educação, capacitação técnica e orientação.

Dessa forma, percebe-se que as penais criminais possuem determinadas funções, sendo assim, na análise da necessidade/efetividade da criminalização das condutas atentatórias contra a ordem tributária é necessário ser tecida a consideração no tocante ao resultado alcançado quando da aplicação das penas nos delitos fiscais.

Analisando o emprego das penas privativas de liberdade nos delitos fiscais, aponta Adalberto Aranha três elementos diferenciadores a serem considerados para a escolha da pena a ser aplicada.

O primeiro seria o fato de que o objeto de proteção da norma penal-tributária é especial em relação aos demais sendo “a defesa dos interesses do Estado no tocante à sua política de arrecadação dos tributos, sua fiscalização e execução,”¹²⁵ não sendo a mesma do Direito Penal Econômico e do Direito Penal fiscal.

Tal fato, reflete no agente transgressor da norma que passa ser restringida a figura do contribuinte, que, via de regra, apresenta-se com elevado patamar social e instrução, dispondo de recursos intelectuais e financeiros para fraudar o fisco, utilizando-se ainda de pessoas jurídicas em sua empreitada.¹²⁶

Residido ai, outra diferenciação com relação aos delitos comuns que usaria para sua repressão mais força física do que intelectual, altamente exigida nos delitos tributário.¹²⁷

¹²⁵ ARANHA, 2011, v. 5, p. 29.

¹²⁶ ARANHA, loc, cit.

¹²⁷ Ibidem, 2011, p. 30.

Outro ponto de divergência seria o prévio estudo do transgressor, que analisaria os riscos e as formas de cometimento do delito antes da prática criminosa.¹²⁸

Concluindo que “levando-se em consideração a pessoa do delinquente tributário, deve ser notado que a pena privativa de liberdade não é adequada como retributiva, como intimidativa e nem como educativa”.¹²⁹

Isto porque, a aplicação dos institutos despenalizadores ou dos substitutos penais tornam aplicação da pena muito remota extirpando a função retributiva da pena.

No que toca a função intimidativa da pena, também estaria comprometida, ao passo que o delinquente tributário analisaria as consequências de uma possível condenação, pesando o “custo-benefício” na prática do ato.¹³⁰

No quesito função da reabilitação do criminoso, como meio de permitir “ao delinquente o máximo de condições favoráveis ao prosseguimento de uma vida sem praticar crimes, ao seu ingresso numa vida fiel e conformada com o ordenamento jurídico-penal”, também seria inepta.¹³¹

Corroborando a assertiva, José Faria Costa e Manuel da Costa Andrade, também discordam da possibilidade de êxito quanto efeito ressocializador nos criminosos econômicos, já que haveria ausência de:

sentido em tentar ressocializar delinquentes que vêm a si próprios e são vistos pelos outros como símbolos do próprio sistema e que muitas vezes racionalizam as suas infrações apelando para a lealdade aos valores últimos do sistema.¹³²

Dessa forma, levando-se em conta ainda, que na escolha da natureza da pena a ser empregada deve “o legislador observar a sua adequação às finalidades objetivadas pelo preceito e examinar as circunstâncias que envolvem a infração e o tipo do autor,”¹³³ há de se avaliar que a utilização das penas privativas

¹²⁸ ARANHA, 2011, v. 5, p. 30.

¹²⁹ ARANHA, loc. cit.

¹³⁰ Ibidem, 2011, p. 31.

¹³¹ DIAS, Jorge de Figueiredo. **Temas de direito penal econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 125.

¹³² FARIA COSTA, José de; COSTA ANDRADE, Manuel de. **Sobre a concepção e os princípios do direito penal econômico**. Temas de Direito Penal Econômico. Roberto Podval (org). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 359-360.

¹³³ ARANHA, op. cit., p. 29.

de liberdade não são as mais eficazes no combate as condutas que visem ludibriar a arrecadação tributária.

Pois bem, como também já analisado acima, a aplicação da pena somente resta salvaguardada quando utilizada para a proteção de bens jurídicos, esboçando a concepção de prevenção geral da pena.

Conforme salientado por Jorge de Figueiredo Dias, ao analisar a aplicação das penas nos delitos econômicos, em um primeiro momento:

Não tem sentido assinalar à intervenção punitiva do Estado no âmbito da economia uma função de proteção de bens jurídicos. Pois aqui não deparamos com verdadeiros bens jurídicos, mas apenas, como já em seu tempo Goldschmidt notou, com simples bens imateriais e sem sujeito, destinados a servir de campo de proteção antecipada dos interesses primários, dos verdadeiros bens jurídicos que ao direito penal geral cumpre defender.¹³⁴

Por outro norte ainda, destaca-se que o emprego dos diversos institutos despenalizadores previstos na legislação vigente, tornam a aplicação da pena remota, corroborando a tese de que imposição da pena privativa de liberdade nos delitos tributários visa, unicamente, a coerção do indivíduo infrator, para o que pague o montante devido ao fisco.

O que segundo salienta Auriney Uchôa de Brito é inadmissível, já que “não cabe em nosso ordenamento jurídico as incriminações simbólicas, cuja única função é a prevenção geral negativa, com a instrumentalização do homem, para dissuadir a prática de delitos.”¹³⁵

Restando aclarada a instrumentalização do sistema penal, da forma como utilizada no campo penal-tributário, visto que as funções da pena criminal restam comprometidas, bem como a sua efetiva aplicação, conforme verificado no item referente aos institutos alternativos à prisão.

Diante de tais apontamentos, resta indubitoso de que as penas privativas de liberdade, as destinadas na legislação pátria aos delitos tributários, são ineficazes, não cumprindo suas funções inerentes.

Dessa forma, mostra-se conveniente analisar-se se as demais modalidades de pena cumpririam seu papel, alcançando efetivamente objetivo

¹³⁴ DIAS, 2000, p. 125.

¹³⁵ BRITO, 2011, v. 5, p. 119.

almejado.

Conforme salientando por determinados doutrinadores, a aplicação simplesmente da pena pecuniária seria ineficiente, mesmo que altamente elevada em seu patamar, pois passaria a integrar o risco do negócio¹³⁶, já que previamente avaliado pelo indivíduo transgressor da norma antes do cometimento do delito, levando-se as mesmas falhas encontradas, e já analisadas, da pena privativa de liberdade.

Segundo explana Jorge Figueiredo Dias, tal possibilidade levaria ao cálculo, no qual seriam considerados os ganhos com a conduta delincente e os eventuais gastos com o pagamento da pena, refletindo ao final, aos consumidores do delincente, o que, por certo, fadaria ao insucesso da prevenção geral da pena.¹³⁷

Como bem salienta ainda, por Eugênio Raul Zaffaroni:

É lógico que a pena, ainda que cumpra em relação aos fatos uma função preventiva especial, sempre cumprirá também uma função simbólica. No entanto, quando só cumpre esta última, será irracional e antijurídica, porque se vale de um homem como instrumento para sua simbolização, o usa como meio e não como um fim em si. 'coisifica' um homem, ou, por outras palavras, desconhece-lhe abertamente o caráter de pessoa, com o que viola o princípio fundamental em que se assentam os Direitos Humanos.¹³⁸

Pois bem, sendo ineficazes as penas privativas de liberdade, bem como a pena pecuniária para os delitos fiscais, restaria a pena privativa de direitos.

Propondo tal assertiva, defende Adalberto Aranha que as penas privativas de direitos poderiam ser de três ordens na seara ora discutida:

- a) declaração de incapacidade para o exercício de atividade ou profissão, nos casos em que o cometimento da conduta infratora ocorrer no durante o exercício profissional;
- b) nos casos em que fosse utilizado uma pessoa jurídica para cometimento do delito, seria aplicada a inibição dos cargos de chefia ao agente delincente; e

¹³⁶ ARANHA, 2011, v. 5, p. 31.

¹³⁷ DIAS, 2000, p. 132.

¹³⁸ PIERANGELI, José Henrique; ZAFFARONI, Eugênio Raul. **Manual de direito penal brasileiro: parte geral**. 6 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, v. 1. p. 96.

- c) a suspensão dos direitos políticos, o que inviabilizaria o exercício de cargos públicos.¹³⁹

No tocante as pessoas jurídicas, utilizadas como instrumento da prática delitiva, propõe o autor, a pena dissolução judicial.¹⁴⁰

Segundo ainda o referido autor as finalidades da pena seriam atingidas já que retirar o delinquente à autorização para seu exercício profissional habitual, atenderia ao preceito retributivo da pena.¹⁴¹

Já a finalidade de prevenção geral e especial, restariam alcançada no temor da perda do cargo ocupado, tanto na esfera pública, quanto na particular, levando o indivíduo a temer a prática da atividade delituosa.

Diante do acima exposto, percebe-se que o emprego da pena privativa de liberdade nos delitos em questão é de pouca eficácia, quando analisadas no quesito função das penas criminais. No que tange as demais modalidades de penas (pecuniária e restritiva de direitos), percebe-se a possibilidade da incidência de melhores respostas.

No entanto, as referidas sanções não precisariam, inevitavelmente, para sua aplicação, do Direito Penal, podendo contar com ramos alternativos, nos quais seria viável algumas flexibilizações de garantias, incabíveis quando se versa sobre Direito Penal.

Verificando a ocorrência das citadas incongruências, encontra-se na doutrina algumas propostas para o tratamento da criminalidade transindividual, a qual se insere os delitos tributários, que a seguir passa-se a analisar.

4.2 DIREITO DE INTERVENÇÃO

Analisando a intervenção penal como forma de diminuir a insegurança vivenciada pelas sociedades de risco, entende Hassemer que o Direito Penal seria corrompido em sua origem, já que “afasta-se de sua missão original de apenas assegurar uma escala de valores indispensáveis à vida social, e se torna um

¹³⁹ ARANHA, 2011, v. 5, p. 32.

¹⁴⁰ Ibidem, 2011, v. 5, p. 34.

¹⁴¹ ARANHA, op. cit.

instrumento em busca do controle de grandes problemas da sociedade atual.”¹⁴²

Assim, para os autores da escola de Frankfurt, da qual Hassemer pertence, o Direito Penal não é apto para ser utilizado como forma de controle dos novos riscos vivenciados pela sociedade, assumindo uma forma simplesmente simbólica e de pouca eficácia para os problemas atuais.

Dessa forma, propõe Hassemer a criação de um direito de intervenção que integraria “normas sancionadoras, conjugando o Direito Penal, ilícitos civis, as contravenções penais, o Direito de polícia e o Direito Tributário.”¹⁴³

De tal modo, esse novo ramo do direito seria mais brando que o Direito Penal, mas também não carecedor de normas mais impositivas como o Direito Administrativo.

Para fins de ilustração, estaria situado “entre o Direito Penal e o Administrativo, entre o Direito Civil e o Público.”¹⁴⁴

Nessa toada, no direito de intervenção posposto, haveria a conjugação de diferentes normas sancionadoras integrantes de outros ramos do direito como o civil, penal, tributário, contando ainda, com a aplicação de institutos penais, menos a prisão, como meio de garantir o cumprimento dos deveres impostos.¹⁴⁵

Assim, haveria uma flexibilização de garantias, possibilitando uma maior efetividade nas investigações, sem que, contudo, fossem impostas penas privativas de liberdade ao indivíduo.

Dessa forma, as normas penais, que prescindem da aplicação de penas privativas de liberdade, estariam reservadas a condutas mais graves, possibilitando a manutenção dos princípios constitucionais penais fundamentais, o que possibilitaria reprimir a utilização do Direito Penal de forma despreziosa, conferindo a este caráter simbólico.¹⁴⁶

De tal modo, o Direito Penal seria aplicado “somente em relação aos tipos tradicionais, ao núcleo duro, possibilitando que se mantenham os princípios constitucionais penais fundamentais, desenvolvidos ao longo dos tempos pela teoria

¹⁴² BOTTINI, 2010, p. 100.

¹⁴³ OLIVEIRA, 2013, p. 62.

¹⁴⁴ HASSEMER, ano III, n. 18, p. 156, fev./mar. 2003.

¹⁴⁵ Ibidem, 2003, p. 157.

¹⁴⁶ OLIVEIRA, op. cit., p. 63.

do delito.”¹⁴⁷

Assim, o direito de intervenção “carregaria consigo reprimendas não privativas de liberdade, o que compensaria sua flexibilização no que diz respeito à descrição dos ilícitos, à condução dos processos e à aplicação das sanções cabíveis.”¹⁴⁸

A criação de dessa nova modalidade interventiva, possibilitaria rigorosas sanções econômicas para entes coletivos, a solução para a árdua tarefa da individualização da conduta na criminalidade contemporânea, incluindo os delitos fiscais, o que ocasiona a punição pouquíssimos casos.

Ademais, ocasionaria também a liberação do Direito Penal de tarefas a ele destinadas, sem que, contudo, seja apto a cumprir, já que para Hassemer o Direito Penal seria ineficiente para o combate da macrocriminalidade.

A doutrina de Hassemer é criticada por alguns autores já que o referido autor apenas propõe a criação de um novo ramo do direito, sem, contudo, apontar as regras para sua implementação.

Miguel Reale Junior, em seu magistério, também defende a criação de uma terceira via do direito que figure como:

um instrumento mais ágil que, sem deixar de atender a alguns princípios garantistas do Direito Penal, supere os óbices que tornam este último ineficiente, fazendo atuar, por outro meio e de modo eficaz, os fins de prevenção e retribuição na defesa de bens jurídicos.¹⁴⁹

Discorrendo que, para a viabilização desse terceiro setor, seria necessário o incremento de uma Parte Geral destinada às infrações administrativo-penais, que deverá atender a determinados quesitos que a seguir passa-se a expor.

- a) Atendimento ao princípio da legalidade já que: “as normas de Direito Administrativo-Penal devem ser interpretadas estritamente, com absoluto respeito à exigência de tipicidade, não se justificando o reiterado reenvio a conceitos extrajurídicos e utilização de conceitos indeterminados;”¹⁵⁰

¹⁴⁷ OLIVEIRA, 2013, p. 63.

¹⁴⁸ BOTTINI, 2010, p. 102.

¹⁴⁹ REALE JÚNIOR, Miguel. **Despenalização do direito penal econômico**. Doutrinas essenciais direito penal econômico e da empresa. Teoria geral da tutela transindividual . São Paulo: Saraiva, 2011, v. 1. p. 657.

¹⁵⁰ Ibidem, 2011, v. 1, p. 662.

- b) previsão na parte da geral da presunção do dolo, autorizando, no entanto a possibilidade de demonstração pela parte infratora de erro de tipo ou força maior;
- c) previsão de solidariedade entre a empresa, a pessoa jurídica e seu administrador;
- d) a previsão de normas relativas às causas de coação irresistíveis e estado de necessidade;
- e) normas relativas a individualização da sanção, aplicáveis dentre as previamente estipuladas;
- f) a previsão dos fatos interruptivos da prescrição e os prazos prescricionais da execução da sanção administrativa.¹⁵¹

Visto, os autores acima citados, defendem a criação de um terceiro ramo do direito, o que viabilizaria a aplicação de sanções, exceto a de prisão, com a consequente flexibilização de garantias na persecução penal.

Proposta que parece válida, quando se discute delitos tributários, já que permitiria uma resposta penal mais eficiente, vez que menos sensível às garantias individuais, sem, contudo, utilizar-se da ameaça da pena de privativa de liberdade para coagir o receptor da norma a tomar determinado comportamento, fato vedado pelos ditames penais.

4.3 DIREITO PENAL DE DUAS VELOCIDADES PROPOSTO POR SILVA SÁNCHEZ

Também preocupado com a utilização do Direito Penal para a tutela das mais diversas situações, já que uso habitual de tipos de perigo abstrato ou as modificações do modo de persecução, com as flexibilizações outrora apontadas, não raras às vezes, irão colidir com os princípios basilares do Direito Penal, como a presunção de inocência, culpabilidade, devido processo legal, legalidades entre outros.

Propõe Silva Sánchez, a criação de um Direito Penal com duas velocidades, que ao mesmo tempo consiga garantir a proteção efetiva ao bem

¹⁵¹ REALE JÚNIOR, 2011, v. 1, p. 663-665.

tutelado, mas que não fira os princípios basilares do Direito Penal.

Assim, segundo o autor é:

razoável que em um Direito Penal mais distante do núcleo do criminal e o qual se impusessem penas mais próximas às sanções administrativas (privativas de direitos, multas, sanções que recaem sobre pessoas jurídicas) se flexibilizassem os critérios de imputação.¹⁵²

Logo, para o citado autor, o aumento do Direito Penal deve vir precedido de uma diminuição na brandura das penas impostas, sendo que “a flexibilização de princípios tradicionais será admitida quando correspondida pela generalização das penas pecuniárias, privativas de direitos ou da reparação penal, em lugar da privação de liberdade.”¹⁵³

No entanto, diferente do proposto por Hassemer, Silva Sánchez não pretende a criação de um terceiro ramo do Direito para a tutela dos novos riscos surgidos, mas sim, dois níveis de Direito Penal, dentro de um mesmo sistema.

Para o autor, tal procedimento seria vantajoso pela continuidade da judicialização, com julgamentos imparciais, e, manutenção da utilização do poder de coerção do Direito Penal, sem que, no entanto, fossem utilizadas penas privativas de liberdade.¹⁵⁴

Assim, o autor não chega a defender nem a existência de um direito penal máximo, nem a ideia de um direito penal mínimo, como a Escola de Frankfurt, a qual os preceitos serão analisados adiante. Já que “a função racionalizadora do Estado sobre a demanda social de punição pode dar lugar a um produto que seja, por um lado, funcional e, por outro, suficientemente garantista.”¹⁵⁵

No que toca aos delitos econômicos, defende o autor que como os modelos atuais imputam pena de prisão aos delitos econômicos, e a consequência de da adoção de um submodelo de Direito Penal, no qual a pena de prisão não seja a adota ainda é incerto, só resta uma alternativa que é de considerar os delitos econômicos como incurso no núcleo intangível do Direito Penal, por isso não suscetível de flexibilização das garantias penais, não descartando, entretanto, que

¹⁵² SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. **A expansão do direito penal**: aspectos da política criminal das sociedades pós-industriais. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 189.

¹⁵³ BOTINI, 2010, 90.

¹⁵⁴ SILVA SÁNCHEZ, op. cit.

¹⁵⁵ Ibidem, 2011, p. 190.

no futuro possam os delitos econômicos integrarem o direito penal de segundo velocidade.¹⁵⁶

4.5 DESCRIMINALIZAÇÃO/DESPENALIZAÇÃO DOS DELITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Indo de encontro com parte das premissas defendidas pelos autores supracitados, entendem os criminólogos pertencentes ao ramo criminologia crítica, um modelo de direito penal mínimo.

Prescrevem ademais, a inexistência de espaço para o emprego do Direito Penal nos delitos tributários, podendo-se destacar entre as teses defendidas, o abolicionismo penal que prega a descriminalização de condutas, deixando de considerar criminalizar condutas que atualmente figuram como infrações penais, bem ainda a despenalização que visa à diminuição ou eliminação total da pena, ainda que consideradas mantendo sua definição como infrações penais, para determinadas condutas.¹⁵⁷

Para o referido movimento o modelo atual de punição não surtiria efeitos, uma vez que os níveis de reincidência somente aumentariam, sendo que ainda, existiria uma esparsa cifra negra na conjuntura de justiça criminal em vigor, representada pela diferença dos crimes ocorridos com os apurados pelo sistema punitivo.¹⁵⁸

Já que segundo estimativas, para cada dois casos ocorridos apenas um chega ao conhecimento das autoridades competentes, podendo ser ainda maior em determinadas áreas.¹⁵⁹

De acordo ainda com tais estudiosos, o crime seria apenas uma ficção jurídica, sendo que a qualificação do que vem a ser uma conduta criminosa e o que vai a ser um comportamento tolerado pela sociedade é variável, mudando conforme o tempo e o grupo social.¹⁶⁰

¹⁵⁶ SILVA SÁNCHEZ, 2011, p. 190-191.

¹⁵⁷ NUCCI, Guilherme de Souza. **Código penal comentado**. 8 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 302.

¹⁵⁸ NUCCI, loc. cit.

¹⁵⁹ SHECAIRA, Sérgio Salomão. **Criminologia**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 296.

¹⁶⁰ SHECAIRA, loc. cit.

Assim, para os abolicionistas existiriam algumas razões para defesa da extirpação do sistema penal. A uma, porque como acima explanado, muito poucos casos chegariam ao conhecimento das autoridades competentes, sendo que as situações problemáticas seriam resolvidas pela própria sociedade, fora do sistema penal, não justificando a utilização do direito penal, forma de intervenção tão radical.

A duas, porque as normas penais não cumprem seu papel que é evitar o cometimento de delitos, sendo que apenas aumentam e se sofisticam. Assim sendo a função de prevenção geral da pena estaria longe de cumprir seu papel. Por outro lado ainda, o indivíduo condenado criminalmente ficaria estigmatizado, sendo impulsionado a viver e se comportar de forma condizente com a sua rotulação.¹⁶¹

A três, porque o sistema penal é eletivo e estigmatizante, o que apenas contribuiria para aumento das desigualdades, uma vez que, o rol majoritário dos indivíduos integrantes do sistema carcerário, refere-se a parcela de pessoas descriminalizados no controle social formal.

Fato esse, segundo o movimento em questão, comprovaria que a sociedade convive perfeitamente com o cometimento dos delitos, os absorvendo sem que isso gere sua desintegração.

Assim sendo, a descriminalização e a despenalização de determinadas condutas poderiam promover a recuperação de vários delinquentes de maneiras diversas da pena.

Destarte, propõe, em apertada síntese as seguintes alternativas, conforme exposto por Guilherme de Souza Nucci:

- a) Abolicionismo acadêmico, ou seja, a mudança de conceitos e linguagem, evitando a construção de resposta punitiva para situações problema;
- b) atendimento prioritário à vítima (melhor seria destinar dinheiro ao ofendido do que construindo prisões); e
- c) legalização das drogas; fortalecimento da esfera pública alternativa, com liberação do poder absorvente dos meios de

¹⁶¹ SHECAIRA, 2012, p. 302.

- d) comunicação de massa, restauração da auto-estima e da confiança dos movimentos organizados de baixo para cima, bem como a restauração do sentimento de responsabilidade dos intelectuais.¹⁶²

Menos radicais que a corrente abolicionista, mas também pertencente ao grupo da criminologia crítica, os minimalistas, entendem que não haveria condições de a implantação do abolicionismo, mas, no entanto, poderiam ser criadas condições para a implantação de determinadas variáveis, que no futuro, não próximo, permitiria atingir as metas abolicionistas.¹⁶³

Assim a defesa do direito penal mínimo deve fazer parte de um programa em que haja “uma mobilização política e cultural que faça da questão criminal uma questão política crucial interpretada à luz dos conflitos que caracterizam a sociedade em geral.”¹⁶⁴

Depreende-se, dessa forma, que as propostas apresentadas pela corrente minimalista, apontam para a incredibilidade de que da utilização do sistema penal para a tutela de bens difusos ou no combate a criminalidade organizada, já que correspondentes organizações e sistemas complexos de ações.¹⁶⁵

Conforme salienta Alessandro Barata, ao defender o “uso alternativo” do direito penal, é necessário que se agasalhe sua idoneidade, devendo-se valer de meios alternativos de controle, que em muitos casos seriam mais diligentes que resultariam em mais respostas positivas.

Segundo o citado autor, isso evitaria:

cair em uma política reformista e ao mesmo tempo “panpe-nalista”, que consiste em uma simples extensão do direito penal, ou em ajustes secundários de seu alcance, uma política que poderia produzir também uma confirmação da ideologia da defesa social, e uma ulterior legitimação do sistema repressivo tradicional, tomado na sua totalidade.¹⁶⁶

¹⁶² NUCCI, 2008, p. 302.

¹⁶³ SHECAIRA, 2012, p. 299.

¹⁶⁴ SHECAIRA, loc. cit.

¹⁶⁵ SHECAIRA, loc. cit.

¹⁶⁶ BARATTA, Alessandro. **Criminologia crítica e crítica do direito penal**: introdução à sociologia do direito penal. 6. ed. Rio de Janeiro: Revan Instituto Carioca de Criminologia, 2004. p. 202.

Defende ainda o autor, que a adoção da estratégia de despenalização de condutas evitaria também que repressão por meio de sanções penais não estigmatizantes, bem como o incentivo para aceitação social da conduta desviante.¹⁶⁷

Com efeito, inserido dentro do contexto de alternativas à diminuição do Direito Penal a descriminalização e a despenalização dos delitos, na conjuntura exposta pela criminologia crítica, são apontados os seguintes critérios para redução do Direito Penal ao mínimo, delineiam-se da forma a seguir explanada.

Conforme aponta Juarez Cirino dos Santos, a descriminalização seria indicada para todos os delitos que sejam punidos com detenção, dentre os quais encontram-se alguns tipos penais tributários, os que sejam promovidos mediante ação privada ou pública condicionada a representação.¹⁶⁸

Já que, a criminalização nos casos acima descritos feriria o princípio da insignificância, já que composto por condutas de pouca relevância. Igualmente, estaria em arrepio ao princípio da subsidiariedade, pois outros ramos do Direito seriam aptos a ensejar uma repressão adequada, bem ainda, o princípio da idoneidade da pena, já que a utilização de meios não penais teriam resultados superiores ou iguais.

Complementando, ressalta o citado autor, que a descriminalização, segundo a visão da criminologia crítica, também seria indicada nos crimes sem vítima, evitando-se a transgressão da criminalização exclusiva da lesão de bens jurídicos individuais, conforme já explicitado acima, como também o princípio de proporcionalidade concreta da pena, pois grande parcela das condenações criminais alcançam camadas economicamente menos favorecidas da sociedade, sendo que as condenações somente agravariam o problema social vivenciado¹⁶⁹, sendo portanto, indicada aos delitos tributários.

Acrescenta ainda, que a criminalização dos crimes qualificados pelo resultado, como lesão corporal qualificada pelo resultado morte, afrontaria o princípio da responsabilidade pena subjetiva.¹⁷⁰

¹⁶⁷ BARATTA, 2004, p. 202-203.

¹⁶⁸ SANTOS, 2008, p. 720.

¹⁶⁹ SANTOS, loc. cit.

¹⁷⁰ SANTOS, loc. cit.

Por fim, e a que mais interessa ao presente estudo, a descriminalização seria indicada nas situações em que o Direito Penal fosse utilizado como forma de viabilizar o “cumprimento de obrigações públicas, em especial nas áreas tributárias, societárias e ecológica, substituindo por ilícitos administrativos e civil dotados de superior eficácia instrumental e social.”¹⁷¹

Convém destacar-se ainda, que para alguns doutrinadores existem diferenças axiológicas nas infrações penais e nos ilícitos administrativos, estando estes últimos destinados a repressão de condutas perturbadoras à atividade da administração, enquanto as infrações penais feririam o bem jurídico protegido.¹⁷²

No entanto, outros autores que defendem a indiferença entre ilícito administrativo e crime, sendo apenas uma questão de conveniência política a escolha da do meio empregado para a tutela do bem em questão.

Dessa forma, para o citado autor as sanções administrativas com caráter retributivo são da mesma natureza, quanto às funções desempenhadas, que as sanções penais, sendo que, a escolha por uma ou por outra via, seria meramente uma questão de política criminal.

Corroborando a argumentação de que a escolha da via de defesa deve-se pautar pelo nível de eficiência social desempenhado, salienta ainda o doutrinador, que a eleição pela via administrativa ou penal não diz respeito ao grau de relevância do bem jurídico em que se pretende tutelar, como se vê:

a escolha da via penal ou administrativa nada tem a ver com a importância do bem jurídico, tratando-se, antes de uma escolha com base na conveniência política deste ou daquele caminho, com vista a melhor alcançar os fins preventivos e retributivos de um direito punitivo que cada vez mais se faz único, trata-se, portanto, de um problema de eficácia social, e não de uma questão de diversidade axiológica.¹⁷³

É o que sustenta Miguel Reale Junior ao explicar que “se há defesa de bem jurídico fundamental, pouco importa que a via seja administrativa ou penal, posto que sempre, diante da importância do bem jurídico, estar-se-á protegendo a sociedade, isto é a “existência social.”¹⁷⁴

¹⁷¹ SANTOS, 2008, p. 721.

¹⁷² REALE JÚNIOR, 2011, v. 1, p. 657.

¹⁷³ Ibidem, 2011, v. 1, p. 656.

¹⁷⁴ REALE JÚNIOR, op. cit.

No âmbito da despenalização, é defendido a eliminação do patamar mínimo previsto nos delitos, por violar o princípio da culpabilidade, bem como impedir a implementação de políticas criminais humanizadoras, que visem abrandar os efeitos deletérios do cárcere.

Também seria necessária a diminuição do patamar máximo previsto nos tipos penais, pois o que promoveria a atividade criminosa seria a certeza de punição e não a quantidade de pena imposta.

Defendem, a maior utilização dos institutos substitutivos da pena e da extinção da punibilidade, incentivando a aplicação do:

- a) perdão judicial;
- b) a conciliação;
- c) a transação penal;
- d) suspensão condicional da pena; e
- e) a prescrição penal.¹⁷⁵

Protestam ainda, pela possibilidade de extinção da punibilidade nos crimes patrimoniais comuns, quando do ressarcimento do dano, em analogia aos crimes tributários, que tem sua extinção com o pagamento do tributo sonegado.

Conforme salientado por Miguel Reale Junior “não se deve impor sacção penal, socialmente estigmatizante, e em especial a pena privativa de liberdade, em todos os casos em que a sociedade pode passar sem ela.”¹⁷⁶

Com efeito, depreende-se que a legislação vigente que existem diversas institutos despenalizadores aplicados aos delitos tributários, sem, contudo, tenha-se tido bons resultados nesta área, no sentido de ser uma resposta penal eficiente.

A utilização do Direito Penal como mero instrumento de coerção estatal é medida que agride os postulados penais, sendo, portanto, vedada. Assim, vislumbra-se que melhor proposta seria a não incidência do Direito Penal nos delitos tributários, podendo-se tutelar os valores constitucionais pertinentes por outros ramos do direito.

¹⁷⁵ SANTOS, 2008, p. 721-722.

¹⁷⁶ REALE JÚNIOR, 2011, v. 1, p. 665.

Nessa toada, parece que a proposta de um terceiro ramo intervenção estatal seria palpável, ao passo que poderia ser dada maior eficiência na persecução penal, sem que, contudo sejam referidos os direitos individuais do cidadão, ou até mesmo, coloque em cheque o próprio sistema punitivo, em sua integralidade.

CONCLUSÃO

Pelo acima exposto, percebe-se que os valores constitucionais que buscam abarcar os delitos tributários, são essenciais para a vida em sociedade, já que por meio da arrecadação tributária são garantidas as funções sociais desempenhadas pelo Estado.

Dessa forma, é viável a defesa da existência de mandado de criminalização implícito, depreendidos dos art. 1º, 3º, 145 e 169, da Constituição Federal, o que, no entanto, não legitima por si só a criminalização de condutas.

Como estudado acima, o legislador deverá pautar-se também na análise do atendimento aos princípios constitucionais, verdadeiras balizas na incriminação de condutas, para verificar a dignidade penal do bem jurídico em questão, já que, o Direito Penal somente poderá ser utilizado quando nenhum outro controle social de caráter não penal, e conseqüentemente menos evasivo aos direitos individuais mostrar-se eficaz na repressão da conduta tida como delituosa.

Como dito, não basta a simples constatação da existência de mandado de criminalização, mas sim que o Direito Penal mostre-se como a forma mais eficaz no controle da criminalidade.

No entanto, vislumbra-se, nos delitos em questão, a precariedade no atendimento aos postulados resguardados pelos princípios da proporcionalidade, subsidiariedade, fragmentariedade, da intervenção mínima, e conseqüentemente ao princípio da dignidade da pessoa humana, é patente.

Isto porque, as finalidades da pena não são atingidas, sendo inócua no papel de prevenir o cometimento do delito, bem como na ressocialização do agente, bem ainda, a baixa estimativa de delitos levados a conhecimento das autoridades competentes.

Por outro lado ainda, percebe-se que nos delitos em questão é dispensada uma série de institutos alternativos a pena de prisão, sendo esta de remota aplicabilidade, uma vez que, para atingi-la, deve ser transposto o filtro do prévio exaurimento da instância administrativa, da possibilidade do pagamento do tributo a qualquer tempo, a extinção da punibilidade, a possibilidade de exclusão da tipicidade para valores abaixo de R\$ 20.000,00, além de amplo rol de medidas alternativas à pena de prisão, como passíveis de serem aplicadas.

Ademais, percebe-se que o citado tratamento dispensado aos delitos tributários chega a ferir o princípio da isonomia, uma vez que delitos comuns não encontram tratamentos similares, como é o caso da possibilidade da extinção da punibilidade frente ao pagamento a qualquer tempo do débito devido, inexistente para as demais espécies penais, nas quais apenas haverá uma possível redução quando a reparação do dano ocorrer antes do recebimento da denúncia.

Fato que, também leva a conclusão de que o infrator com maior poder econômico terá menos chance de ter sua liberdade privada, do que aquele de menor potencial aquisitivo.

Ademias, o próprio legislador parece duvidoso quanto à necessidade da imposição da pena privativa de direitos nos delitos fiscais, já que viabiliza a aplicação uma série de institutos despenalizadores, que diferem tanto o início da persecução penal, quanto à aplicação da pena, está última chegando até mesmo a figurar como inexistente.

Assim, dá-se a impressão de que ao mesmo tempo em que se reconhece a necessidade de proteção, entende-se pela injusta imposição da privação de liberdade do indivíduo, como forma de contraprestação a conduta lesiva, situação que leva a crer, na utilização do Direito Penal apenas como forma de intimidação, servido como mero meio de cobrança estatal, frente ao seu poderoso meio coercitivo, representado pela ameaça da liberdade do indivíduo.

O que, no entanto, apenas ocasiona o descrédito do sistema punitivo, dando um caráter puramente simbólico ao Direito Penal.

Entretanto, este cenário não é exclusivo dos delitos tributários, visto que no atual momento, frente aos novos riscos experimentados pela sociedade e a crescente necessidade de combater a criminalidade denominada supraindividual, encontra-se expansão na utilização do Direito Penal, com a criminalização, muitas vezes, de condutas de cunho meramente administrativas.

Aliás, parece ser este o ponto crucial da problemática, como conferir tutela eficaz a bens de caráter supraindividual, sem que sejam feridos valores inerentes ao Direito Penal, como os princípios da fragmentariedade e intervenção mínima.

A resposta parece estar na hipótese de punir as condutas lesivas por outras vias previstas no Direito, como a civil e administrativa, ou até mesmo por um terceiro ramo do direito, guardando a interferência criminal para situações de

extrema necessidade.

O que, poderia ser alcançado, por um meio de intervenção Estatal intermediária, na qual seriam tutelados bens jurídicos atingidos pelo novo modelo de criminalidade, mas que, ao mesmo tempo, não agrediria os direitos fundamentais.

No presente estudo, foram apresentadas diversas propostas alternativas, defendidas pela doutrina, como o tratamento dos delitos tributários por ramos diversificados do direito, como o direito de intervenção proposto por Hassemer, ou o administrativo-sancionador sugerido por Miguel Reale Júnior, nos quais haveria uma flexibilização de garantias individuais no transcorrer da persecução penal, sem que fosse aplicada pena privativa de liberdade.

O direito de segunda velocidade, apresentado por Silva Sanchez em que não seria necessária a criação de um novo ramo do direito, apenas teríamos tratamento diferenciados para determinadas condutas, sem que lhes fosse aplicada penas privativas de liberdade.

Acrescente-se ainda, a descriminalização determinadas condutas, com tutela por meio de outro ramo do direito, já como explicitado acima, não implicaria no questionamento da importância do bem tutelado, mas tão-somente que esta não necessita ser tutelada através do Direito Penal, não passando tal conduta a ser permitida, não significando que será permitida, já que merecedora de outras sanções.

Tais propostas solucionariam alguns dos problemas expostos acima, como garantir uma eficaz persecução penal, sem afrontar os postulados inerentes ao Direito Penal, como os princípios da dignidade da pessoa humana, da fragmentariedade, subsidiariedade; nortes do sistema penal, já que a privação de liberdade estaria fora do rol das sanções passíveis de ser aplicada.

Consequentemente, evitar-se-ia, o desacredito de todo o sistema penal, ocasionado banalização do Direito Penal, dando o caráter meramente simbólico a tal ramo do direito, já a norma como posta atualmente é pouca efetividade.

O Direito Penal, também estaria livre de tarefas hoje a ele destinada, sem que, contudo, este tenha meios para cumprir fez que o modelo de Direito Penal hoje vigente, é inócuo no combate da conflitos de caráter transindividual.

Dessa forma, é clara a crise no que se refere a criminalização dos delitos contra a ordem tributário, isto porque se reconhecer-se que a intervenção

penal em tais delitos tem caráter simplesmente arrecadatório, não há como embasar sua dignidade penal, sem ferir postulados dos princípios constitucionais, no entanto é que vem sendo claramente demonstrado já que existem diversas possibilidades de emprego de institutos despenalizadores.

Assim, conclui-se pela utilização de meio de intervenção intermediário, estrará presente maior alargamento nas possibilidades de produção da investigação, obtenção da proba e até mesmo na instrução, sem que, em contrapartida haja a flexibilização das garantias individuais no emprego do Direito Penal, que estará reservado a condutas pertencentes à criminalidade clássica.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012.
- AMARAL, Leonardo Coelho do. **Crimes sócio-econômicos e crimes fiscais**. Doutrinas essenciais: direito penal econômico e da empresa. Teoria Geral da tutela transindividual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- ARANHA, Adalberto José Queiroz Telles de Carmargo. **Penas e medidas de segurança adequadas aos delitos tributários**. Doutrinas essenciais Direito Penal econômico e da Empresa. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, v. 5.
- BARATTA, Alessandro. **Criminologia crítica e crítica do direito penal: introdução à sociologia do direito penal**. 6. ed. Rio de Janeiro: Revan Instituto Carioca de Criminologia, 2004.
- BARROSO, Luís Alberto. **O constitucionalismo democrático no Brasil: crônica de um sucesso imprevisto**. Disponível em: <<http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2012/12/O-constitucionalismo-democratico-no-Brasil.pdf>>. Acesso em: 06 out. 2010.
- BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao direito penal**. Rio de Janeiro: Reavan, 1996.
- BICUDO, Tatiana Viggiani. **A globalização e as transformações no direito penal**. Doutrinas essenciais: direito penal econômico e da empresa. Teoria Geral da tutela transindividual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, v. 1.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte geral**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, v. 1.
- BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Crimes de perigo abstrato**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- BRASIL. STF, HC 81929, Ministro César Peluso, **DJe** 10.02.2004.
- BRASIL. STF, HC 86032, Ministro Relator Celso de Mello, **DJ** 4/09/2007.
- BRASIL. STJ, HC n. 86049, Relatora Ministra Maria Thereza de Assis Moura, **DJe** 15/03/2010.
- BRASIL. STF, HC 77.002, Ministro Relator Sepúlveda Pertence, **DJ** 21/11/2001.

BRASIL. STF, HC 81.611, Ministro Relator Sepúlveda Pertence, **DJ 23/10/2002**.

BRASIL. STF, **HC 96.852**. Ministro Relator Joaquim Barbosa, 2ª Turma, julgado em 01.02.2011.

BRASIL. TRF 3ª Região, **Apelação Crime n. 2005.61.11.003550-0**, Relator Desembargador Cotrim Guimarães, 2ª Turma. Nesse sentido conferir também: TRF 3ª Região - Habeas Corpus n. 2139 MS 2009.03.00.002139-9, Relator Desembargador Cotrim Guimarães.

BRASIL. TRF 3ª Região, QUINTA TURMA, **ACR 0005812-59.1999.4.03.6104**, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL ANDRÉ NEKATSCHALOW, julgado em 05/08/2013, e-DJF3 Judicial 1 DATA:26/08/2013.

BRASIL. TRF 4ª Região - **ACR - APELAÇÃO CRIMINAL; Processo: 0000780-59.2009.404.71 18**, Relator: PAULO AFONSO BRUM VAZ; D.E. 26/02/2013.

BRITO, Auriney Uchôa. Responsabilidade penal tributária e a missão do direito penal no estado democrático de direito. **Doutrinas essenciais**: direito penal econômico e da empresa, teoria geral da tutela transindividual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, v. 5.

BUSATTO, Paulo César. **Direito penal**: parte geral. São Paulo: Atlas, 2013.

CALLEGARI, Andre Luís. **Legitimidade constitucional do direito penal econômico**: uma critica aos tipos de perigo aberto. Doutrinas essenciais: direito penal econômico e da empresa. Teoria Geral da tutela transindividual. São Paulo: Revista dos tribunais, 2011, v. 1.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Lisboa: Almedina, 2003.

DIAS, Jorge de Figueiredo. **Temas de direito penal econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

ESTEFAM, André. **Direito penal esquematizado**: parte geral. São Paulo: Saraiva, 2012.

FARIA COSTA, José de; COSTA ANDRADE, Manuel de. **Sobre a concepção e os princípios do direito penal econômico**. Temas de Direito Penal Econômico. Roberto Podval (org). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

GRECO, Rogério. **Direito penal do equilíbrio**: uma visão minimalista do direito penal. 6. ed. Niterói: Impetus, 2011.

HASSEMER, Winfried. Linhas gerais de uma teoria pessoal de bem jurídico. **O bem jurídico como limitação do poder estatal de incriminar?** Org. Luiz Greco e Fernanda Lara Tórtia. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

HASSEMER, Winfried. Características e crises do moderno direito penal. **Revista de Direito Penal e Processual penal**, ano III, n. 18, fev-mar. 2003.

JAKOBS, Günter; MELIÁ, Manuel Cancio. **Direito penal do inimigo**: noções crítica. Org. e Trad. André Luiz Callegari e Nereu José Giacomolli. Porto alegre: Livraria do Advogado, 2005.

JAKOBS, Günther. **Fundamentos do direito penal**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

LIRA, Rafael. **Direito penal econômico**: questões atuais. O crime de evasão de divisas: análise crítica sobre a atuação da mídia nos processos pré e pós-legislativo São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Ação penal no crime de supressão ou redução de tributo**. Doutrinas essenciais ao Direito Penal econômico e da Empresa. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, v. 5.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Código penal comentado**. 8 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 302

_____. **Princípios constitucionais penais e processuais penais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

OLIVEIRA, Ana Carolina Carlos de. **Hassemer e o direito penal brasileiro**: direito de intervenção, sanção penal e administrativa. São Paulo: IBCCRIM, 2013.

PONTE, Antonio Carlos da. **Crimes eleitorais**. São Paulo: Saraiva, 2008.

PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e constitucional**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. **Direito penal econômico, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais, crime organizado**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tributais, 2011.

PRADO, Luiz Regis. **Tratado de direito penal brasileiro**: parte especial: direito penal econômico. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, v. 8.

REALE JÚNIOR, Miguel. **Despenalização do direito penal econômico**. Doutrinas essenciais direito penal econômico e da empresa. Teoria geral da tutela transindividual. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 1.

RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário**: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013.

ROXIN, Claus. **Derecho Penal**: parte general, t. I, p. 63, Madrid: Civitas, 2007; tradução da 2. edição alemã por Diego – Manuel Luzón Peña, Mmiguel Díaz y García conlledo e Javier de Vicente Remesal.

SALOMÃO, Heloísa Estellita. **Tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**; São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito penal**: parte geral. 3. ed. Curitiba: ICPC: Lumen Juris, 2008.

SHECAIRA, Sérgio Salomão. **Criminologia**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

SICA, Leonardo. **Caráter simbólico da intervenção penal na ordem econômica**. Doutrinas essenciais direito penal econômico e da empresa. Teoria Geral da Tutela Penal Transindividual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, v. 5.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. **A expansão do direito penal**: aspectos da política criminal das sociedades pós-industriais. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

SILVESTRONI, Mariano H. **Teoría constitucional del delito**. Buenos Aires: Del Puerto, 2004.

SOUSA, Susana Aires de. Sociedade do risco: réquiem pelo bem jurídico? **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, n. 86, v. 19, 2010, p. 235.

TOLEDO, Francisco de Assis **Princípios e direito penal**. São Paulo: Saraiva, 1994.