

**XXIV ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI - UFS**

**DIREITO PENAL, PROCESSO PENAL E
CONSTITUIÇÃO**

NESTOR EDUARDO ARARUNA SANTIAGO

PAULO CESAR CORREA BORGES

CARLOS ALBERTO MENEZES

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito penal, processo penal e constituição [Recurso eletrônico on-line] organização
CONPEDI/UFS;

Coordenadores: Carlos Alberto Menezes, Nestor Eduardo Araruna Santiago, Paulo Cesar
Correa Borges– Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-045-9

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO, CONSTITUIÇÃO E CIDADANIA: contribuições para os objetivos de
desenvolvimento do Milênio.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito penal. 3.
Processo penal. 4. Constituição I. Encontro Nacional do CONPEDI/UFS (24. : 2015 : Aracaju,
SE).

CDU: 34



XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

DIREITO PENAL, PROCESSO PENAL E CONSTITUIÇÃO

Apresentação

O Grupo de Trabalho n. 4 - Direito Penal, Processo Penal e Constituição - contou com trinta e três artigos aprovados para as respectivas apresentações, que ocorreram no dia 04 de junho de 2015, sob a coordenação dos penalistas Prof. Dr. Nestor Eduardo Araruna Santiago (UNIFOR), Prof. Dr. Paulo César Corrêa Borges (UNESP-Franca) e Prof. Dr. Carlos Alberto Menezes (UFS). Os artigos foram agrupados segundo a temática desenvolvida, permitindo uma interlocução entre os autores e demais debatedores, oriundos de diferentes programas de pós-graduação vinculados ao Sistema Nacional de Pós-Graduação.

Os desafios contemporâneos das Ciências Penais e das suas interdisciplinariedades com o Direito Constitucional perpassaram as pesquisas apresentadas, propiciando ricos debates, embora premidos pela relação quantidade-qualidade.

Além disso, as perspectivas garantistas e funcionalistas também estiveram presentes nos artigos, propiciando até a busca de superação de uma visão dicotômica das duas correntes. Diversificados foram os temas: a teoria da dupla imputação; responsabilidade penal da pessoa jurídica; direito penal ambiental; tráfico de órgãos; crimes transfronteiriços; criminalidade organizada; doutrina do espaço livre de direito; controle de convencionalidade; criminal compliance; proteção penal dos direitos humanos; multiculturalismo; crimes cibernéticos; crueldade contra animais; direito penal tributário; direito penal do inimigo; expansão do direito penal; e necessidade de descriminalização de certos tipos penais.

Até a teoria geral do processo penal teve sua utilidade questionada. Questões práticas, no âmbito do processo penal foram debatidas, tais como a homologação, ou não, do pedido de arquivamento de investigação criminal, em foro por prerrogativa de função ou em inquérito policial; a execução provisória da pena privativa da liberdade; flexibilização das normas relativas a usuários de drogas; inversão do contraditório; inovação de tese defensiva na tréplica no Júri, o sigilo das votações, fundamentação e a repercussão de seus julgamentos na mídia; psicologia do testemunho; risco no processo penal; medida de segurança; e prisões cautelares.

O Grupo de Trabalho cumpriu seu objetivo de reunir pesquisadores de todo o país para a reflexão teórico-prática de diversos temas que estão presentes na pauta das Ciências Penais, bem como para a atualização e compartilhamento de novos recortes epistemológicos relativos ao Direito Penal, Direito Processual Penal e Direito Constitucional.

Os artigos que foram aprovados, pelo sistema do duplo cego, foram submetidos à crítica dos debates proporcionados no Grupo Temático e, uma vez mais, estão sendo publicados no livro que ora se apresenta a toda a comunidade acadêmica, e que permitirão uma análise crítica por aqueles pesquisadores e especialistas que, se não puderam participar dos debates orais, poderão aprofundar a interlocução com os produtos de outras pesquisas, que já vem sendo desenvolvidas e que culminaram com as suas produções e poderão servir de referência para outros estudos científicos.

Isto, por si mesmo, já está a indicar a excelência do resultado final e a contribuição de todos os co-autores e dos coordenadores do livro, para a valorização da Área do Direito.

A oportunidade do livro decorre dos debates atuais sobre o populismo penal que, invariavelmente, recorre a bandeiras político-eleitoreiras, subjacentes a propostas de recrudescimento do tratamento penal para as mais variadas temáticas, sem ao menos ter por parâmetros científicos proporcionados pelos pesquisadores das Ciências Sociais Aplicadas, dentre as quais o Direito e, mais particularmente, o Direito Penal, Processual Penal e Constitucional.

Aracaju-SE, junho de 2015.

Prof. Dr. Nestor Eduardo Araruna Santiago (UNIFOR), Prof. Dr. Paulo César Corrêa Borges (UNESP-Franca) e Prof. Dr. Carlos Alberto Menezes (UFS).

DA LEGITIMIDADE DA INTERVENÇÃO PENAL NO CAMPO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE DOS ARTIGOS 1º E 2º DA LEI 8137/90

DELLA LEGITTIMITÀ DELLA INTERVENZIONE PENALE NEL CAMPO TRIBUTARIO: UN ESAME DELGLI ARTICOLI 1° E 2° DELLA LEGGE 8137/90

Tarcísio Maciel Chaves de Mendonça

Resumo

O presente artigo objetiva traçar uma fronteira entre os ilícitos penais e tributários. Limitamos nossa análise aos tipos descritos nos art. 1º e 2º da Lei 8137/90. Em um primeiro momento, nos centramos em identificar o objeto da tutela penal. Concluímos tratar-se da arrecadação tributária. A partir do objeto da tutela penal, considerado em uma perspectiva antropocêntrica, vamos submeter os tipos penais, descrito nos art. 1º e 2º da Lei 8137/90, ao princípio da fragmentariedade. Após, traçaremos as referências para a verificação da tipicidade material a partir do bem jurídico arrecadação tributária, concebido a partir de uma visão antropocêntrica. Concluiremos que os tipos penais em análise compreendem ilícitos que deveriam ser tratados exclusivamente pelo direito tributário. Por sua vez, a tipicidade material, partindo da concepção antropocêntrica da arrecadação, ganha contornos mais restrito deixando muitos ilícitos exclusivamente a cargo do direito tributário. A delimitação de uma fronteira entre ilícitos tributários e penais presta homenagens à racionalidade do sistema jurídico e contribui para a reafirmação da cidadania e das garantias constitucionais na medida que limita o poder punitivo do Estado.

Palavras-chave: Ilícito penal, Ilícito tributário, Fronteira, Racionalização

Abstract/Resumen/Résumé

Questo articolo si propone di tracciare una linea tra illecito penale e tributario. Limitiamo la nostra analisi a quelle tipi penali descritti negli articoli 1° e 2° della legge 8137/90. In un primo momento, ci siamo concentrati sull'individuazione dell'oggetto della tutela penale. Concludiamo che l'oggetto della tutela penale è la riscossione delle imposte. Dall'oggetto tutela penale, considerato in una prospettiva antropocentrica, presenteremo i tipi penale descritti negli articoli 1º e 2º della legge 8.137/90 al principio della frammentarietà. Dopo, ci si avvarrà di riferimento per verificare la tipicità materiale dell'oggetto della tutela, riscossione delle imposte, progettato da una visione antropocentrica. Concludiamo che molti dei tipi penali in questione devono essere considerate semplici illeciti fiscali. A sua volta, la tipicità materiale, basata sulla concezione antropocentrica della riscossione delle imposte, si contorni stretti che lasciano molti illeciti esclusivamente responsabile del diritto tributario. La delimitazione di una frontiera tra illecito tributari e penali rende omaggio alla razionalità del sistema giuridico e contribuisce alla riaffermazione della cittadinanza e costituzionali garanzie nella misura in cui limita il potere punitivo dello Stato

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Illecito penale, Illecito fiscale, Frontiera, Razionalizzazione

1. Introdução

O presente trabalho centra-se na análise dos art. 1º e 2º da Lei 8137/90. Temos como objetivo verificar se as estruturas típicas observam o princípio da fragmentariedade e propor uma análise mais rigorosa da tipicidade material. Isso porque, se restringimos a incidência dos mencionados tipos penais, haverá melhores condições para que o legislador comine pena proporcional à gravidade do dano gerado pelos crimes tributários, aqui estudados.

É realmente difícil sustentar a necessidade de penas mais severas ao crime de sonegação fiscal quando, em tese, qualquer valor sonegado ou reduzido do tributo devido, observados os demais elementos típicos, sujeita o sujeito ativo a uma pena que varia de 02 a 05 anos de reclusão. Aquele que sonega impostos, nos termos do art. 1º da Lei 8137/90 está sujeito a uma pena máxima muito inferior à pena daquele que comete furto qualificado por concurso de pessoas (art. 155, §4º, inciso IV do código penal). Aquele que furta, na condição aqui indicada, se sujeita a uma pena que varia de 02 a 08 anos. A desproporção parece evidente.

Para cumprir a tarefa que nos impomos no presente trabalho, torna-se imperioso identificarmos o objeto jurídico dos tipos penais, foco de nossa análise no presente artigo. Identificamos a arrecadação tributária como objeto da tutela penal. Isso, todavia, não bastará: será necessário tratar da arrecadação, bem jurídico metaindividual, buscando sempre uma referência antropocêntrica. A arrecadação não vale por si só. Só tem relevo na medida em que permite ao Estado satisfazer as necessidades do indivíduo.

Definido o bem jurídico, temos a chave para a avaliação da adequação dos tipos ao princípio da fragmentariedade e para a propositura de uma avaliação mais rígida da tipicidade material. O objeto da tutela penal, os princípios da seletividade, fragmentariedade e a tipicidade material são importantes elementos para definir uma fronteira entre o ilícito penal e o tributário.

O necessário limite entre o ilícito penal e tributário nos permite dar racionalidade ao sistema de penas. Se o ilícito penal tributário se restringe somente às condutas mais gravosas, é possível que a lei comine sanções mais severas. Isso porque aquele que sonegou uma quantia insignificante não estaria sujeito à pena criminal. A consequência seria a resolução de um grave problema: indivíduos que sonegam quantidades fabulosas de impostos, comprometendo a capacidade do Estado de assistir as pessoas em suas necessidades mais básicas, estão sujeitos a penas menores do que aqueles que cometem crimes patrimoniais, dotados de capacidade lesiva absolutamente pontual.

O que iremos propor não é um simples endurecimento das penas cominadas aos crimes tributários. O que sustentamos é que os crimes tributários devem se restringir aos ilícitos tributários mais gravosos em uma clara expressão do direito penal mínimo. Essas leis penais tributárias, restritas aos casos mais gravosos, poderiam ser apenadas com sanções mais severas, dando coerência ao nosso sistema de penas. Nosso artigo conjuga uma discussão jurídica que acaba desembocando em uma proposta de *lege ferenda* absolutamente compatível com o princípio constitucional da isonomia. Aquele que causa um dano grave e difuso merece uma pena mais severa do que aquele que causa um dano absolutamente pontual.

2. Natureza dos Crimes Contra a Ordem Tributária

De início, cabe questionar se os tipos, ora em análise, compõem o direito penal econômico. A finalidade desse questionamento não consiste em conceber a ordem econômica como objeto da tutela penal. Explicitar o conceito de “ordem econômica” ajudará a contextualizar e compreender o conteúdo material dos tipos penais, postos nos artigos 1º e 2º da Lei 8137/90.

A primeira tentativa de definir o direito penal econômico partiu de Sutherland¹. O mencionado autor trabalhou com a sistemática de um direito penal de autor, característica do positivismo criminológico. Em vez de definir características essenciais das figuras típicas, cuidou de estudar os elementos essenciais do sujeito ativo².

¹Dentre os méritos do trabalho de Sutherland, chama-nos a atenção o fato de ter apontado um erro metodológico grave nos trabalhos desenvolvidos pelo positivismo criminológico: estudou-se o criminoso encarcerado esquecendo-se do que hoje conhecemos como cifra negra.

²É claro que, em que pese a crítica, o trabalho de Sutherland tem méritos fundamentais. Diz Alessandro Baratta: “Na conclusão deste trabalho, Sutherland desenvolveu uma crítica radical daquelas teorias gerais do

Sutherland define os crimes econômicos como aqueles praticados “por pessoas de escalões superiores, por pessoas de certas profissões ou, numa perspectiva semelhante, como crime praticado no domínio da empresa.” (DIAS; ANDRADE, 1998, p.332).

Esse critério é claramente impreciso. Parece-nos que o conceito de direito econômico deve ser obtido pela dogmática. Não queremos dizer que o Sutherland não teve repercussão dogmática. É impossível não reconhecer que alguns tipos penais exigem do sujeito ativo uma posição social ou condição financeira.

Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa (1998, p.334) relatam que já se tentou definir delitos econômicos “em função de uma violação de confiança em que assenta a vida econômica e sem a qual está não é possível.” Não há dúvidas de que a confiança é um dado fundamental para o desenvolvimento das relações econômicas³.

Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade (1998) acabam por definir o delito econômico como conduta que viola a relação de confiança acrescida da violação à ordem econômica⁴.

Devemos identificar os valores e princípios sob os quais se assenta a ordem econômica. Para tanto, é o caso de nos dedicarmos ao disposto na Constituição da República⁵.

A ordem econômica tem raízes fixadas na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa. Tem como norte os seguintes princípios: soberania nacional, propriedade privada,

comportamento criminoso, baseadas sobre condições econômicas (a pobreza), psicopatológicas ou sociopatológicas. Estas generalizações, afirma Sutherland, são errôneas por três razões. Em primeiro lugar, porque se baseiam sobre uma falsa amostra de criminalidade, a criminalidade oficial e tradicional, onde a criminalidade de colarinho branco é quase que inteiramente descuidada (embora Sutherland demonstre, por meio de dados empíricos, a enorme proporção deste fenômeno na sociedade americana). Em segundo lugar, as teorias gerais do comportamento criminoso não explicam corretamente a criminalidade do colarinho branco, cujos autores, salvo raras exceções, não são pobres, não cresceram em *slums*, não provêm de famílias desunidas, e não são débeis mentais ou psicopatas.” (BARATTA, 1999, p.71-72).

³Vejamos o disposto no art. 6º da Lei 7492/86: “Induzir ou manter em erro, sócio, investidor ou repartição pública competente, relativamente à situação financeira, sonhando-lhe informação ou prestando-a falsamente: Pena – Reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa”. O art. 7º inciso VII da Lei 8137/ dispõe: “Constitui crime contra a relação de consumo: VII – induzir o consumidor ou usuário a erro, por via de indicação ou afirmação falsa ou enganosa sobre a natureza, qualidade do bem ou serviço, utilizando-se de qualquer meio, inclusive a veiculação ou divulgação publicitária; Pena – detenção, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, ou multa”.

⁴“Uma solução intermediária ou mista seria a dos autores que definem o delito econômico como contendo na sua prática uma violação da confiança (vigente na vida econômica), mas acrescentando como nota igualmente necessária lição dum bem jurídico que se define como a vida econômica, a ordem econômica, etc.” (DIAS; ANDRADE, 1998, p.334).

⁵“Assim, no art. 170 do texto constitucional estabelecem-se os fundamentos da ordem econômica brasileira, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, de forma a assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados diversos princípios, dentre os quais se destacam o de livre concorrência e de tratamento favorecido a empresa de pequeno porte. No mesmo sentido, trata-se em seguida da repressão ao abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário de lucros, prevendo, além da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, a responsabilidade da última (art. 173, parágrafos 4º e 5º, da CF/1988)”. (BECHARA, 2011, p.50).

função social da propriedade, livre concorrência, defesa do consumidor, defesa do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca do pleno emprego, tratamento favorecido para empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no Brasil. A finalidade declarada da ordem econômica consiste em assegurar a todos uma existência digna.

Crime econômico, então, seria aquele que, verificado no contexto da atividade econômica, lese a soberania nacional, propriedade privada, livre concorrência, relação de consumo, meio ambiente, contribua para ampliação ou, pelo menos, obste a redução das desigualdades regionais ou sociais, dificulte o caminho para alcançarmos o pleno emprego ou dificulte ou impeça políticas de valorização da pequena empresa. Acrescenta-se que a lesão aos princípios que norteiam a ordem econômica deve ser, necessariamente, difusa.

Nesse sentido, os delitos tributários, especificamente os aqui estudados, são crimes econômicos porque podem ser compreendidos no contexto dos princípios sob os quais se assenta a ordem econômica. São eles: livre concorrência e redução das desigualdades sociais e regionais.

Um empresário que não paga devidamente seus impostos concorre no mercado em situação mais vantajosa em relação ao outro que o faz. Viola-se o princípio da livre concorrência, caminhando no sentido contrário à valorização do trabalho humano. Quando um imposto é sonegado, a capacidade do Estado de reduzir as desigualdades sociais é minada.

Está claro que os crimes descritos nos artigos 1º e 2º da Lei 8137/90, por serem delitos tributários, são crimes econômicos. Os princípios constitucionais da ordem econômica contextualizam e auxiliam a conceber o conteúdo material do objeto da tutela penal nos crimes tributários.

3 Bem Jurídico

Estudar a legitimidade da intervenção penal em matéria tributária passa pela identificação e análise do objeto da tutela penal. O bem jurídico, além de diversas outras funções – como a hermenêutica – tem a finalidade de conferir legitimidade à intervenção penal em determinando campo da atuação humana⁶.

⁶A função do bem jurídico de legitimação da intervenção penal tem, segundo Winfried Hassemer, dois efeitos: um leva a restrição do direito de punir outro impele a utilização do direito penal por meio das proibições das omissões. Vejamos: “De este modo, en los últimos tiempos es posible encontrar deberes de protección en forma de prohibición de defecto en decisiones del Tribunal que no tienen que ver, o no directamente, con la fundamentación de intervenciones penales, como por ejemplo en el deber del legislador de eliminar de forma

O objeto da tutela penal surge, como elemento material do delito e fonte de legitimação, a partir da Ilustração. A lei não vale por si só, mas sim porque tutela algo externo a ela. É claro que não estamos sustentando que, no berço do direito penal clássico, havia um debate sobre o bem jurídico como um elemento de limitação do poder de legislar. Todavia, quando se afirma que a norma penal tinha como escopo a tutela de direitos subjetivos, lança-se a semente, bem embrionária, dos debates contemporâneos.

Quando da Ilustração, o bem jurídico confundia-se com direito subjetivo. A ideia de bem jurídico, como um direito objetivo, será constituída a partir de Birnbaum em 1834⁷. Arturo Rocco sustenta que, na Itália, a tarefa desempenhada por Birnbaum coube a Pessina. Entre os que Rocco chamou de modernos, cita-se Civoli. (ROCCO, 2001, p.121-122;125).

Não cabe, neste breve artigo, tratar das fases de evolução do conceito de bem jurídico. Basta que saibamos que se criou um elemento externo à norma penal que hoje nos serve para restringir a formulação e aplicação de normas penais. Está aqui a “chave” que nos indica que a racionalização do sistema punitivo é uma tarefa possível.

A formulação da ideia de bem jurídico não necessariamente significa que nos afastamos da concepção de crime como mera ofensa à vontade do Estado, expressa por meio da lei⁸. Perceberemos que o conceito de bem jurídico esteve, e ainda está, sujeito a idas e vindas que, muitas vezes não de forma expressa, acabam por esvaziar o conceito de objeto da tutela penal como um fator de freio ao direito de punir. Esse alerta é ainda mais importante quando nos dedicamos ao estudo da tutela penal dos direitos metaindividuais. Este campo tem a potencialidade, sem uma clara e concreta referência constitucional, de fazer do direito penal, concebido como *extrema ratio*, letra morta⁹.

rehabilitadora un injusto anterior infligido a las personas por un Derecho Penal contrario al Estado de Derecho, o proteger a las personas frente a humillaciones y estigmatización. A pesar de este amplio ámbito de aplicación de la prohibición de defecto, sigue siendo cierto que es precisamente el Derecho penal el que debe contar siempre con ser utilizado por ese concepto, en concreto, en forma de mandatos de penalización” (HASSEMER, 2007, p.95-104).

⁷“O ilícito penal do período iluminista erigia-se não a partir da noção de bem jurídico ainda muito incipiente, mas sim da noção de direito subjetivo. (...). A teoria da proteção de bem jurídico (LehrevomRechtsguterschutz) tem o seu primeiro desenvolvimento em um conhecido escrito de Birnbaum (1834), no qual o autor afirma que o conteúdo do crime deveria ser buscado não na violação de direitos subjetivos, mas na ofensa a valores assim reconhecidos pela sociedade, isto é, na ofensa a bens protegidos pela norma” (D’AVILA, 2006. p.76,79-80)

⁸Binding concebia o bem jurídico “no como inmediata ofensa del derecho objetivo, sino como turbación del derecho subjetivo fundado por el. En este sentido todo delito es necesariamente ofensa de un derecho subjetivo, y precisamente: ofensa del derecho de obediencia del Estado.” (ROCCO, 2001. p.101).

⁹“Gli ammonimenti di origine illuministica alla utilizzazione della sanzione penale como extrema ratio sono rimasti lettere morta.”(BRICOLA, 1997. p.193).

Não poderíamos deixar de explicitar um importante contraponto à ideia de bem jurídico como um elemento de legitimação do direito penal. Trata-se do funcionalismo sistêmico de Günther Jakobs.

O penalista alemão afirma que não se pode enxergar em todo crime uma lesão a um bem jurídico. Assevera que:

a concepção da finalidade da norma como sendo a proteção de bens jurídicos não se adequa àquelas normas que devem proteger a paz social sem intermediação, sem passar pela proteção de bens, como, por exemplo, a proibição de maus tratos contra animais (art. 17 da Lei de Proteção aos Animais), o ultraje a confissões religiosas (art. 166 do Código Penal), o incesto (art. 173 do Código Penal), o exibicionismo (art. 183 do Código Penal) e a provocação de escândalo público (art. 183-a do código penal). (JAKOBS, 2009, p.73)

Jakobs afirma que o ponto comum de todos os delitos é a infração a um dever e não a tutela de um bem jurídico. O professor alemão extrai esta afirmação generalizando a estrutura dos delitos comissivos por omissão. O tipo penal é visto como a positivação da infração a um “papel social”¹⁰.

Dentro da perspectiva de Jakobs, o Estado não tem freios para incriminar. A fronteira entre o conceito de ilícito administrativo e penal fica ainda mais fluida, dificultando a análise da legitimidade da intervenção penal na esfera tributária¹¹.

Vale o registro dos estudos produzidos por Stuart Mill. Em “On Liberty”, Mill afirma que, com a Ilustração, vários teóricos pensaram acerca da limitação do poder do monarca pela representação popular. Todavia, poucos e geniais pensadores trataram de limitar o poder do governo, formado pela maioria.¹²

¹⁰“Ao contrário, com a fórmula de crime enquanto infração de dever, faz-se alusão a algo mais do que um supraconceito, ou seja, a uma concepção de todos os crimes da classe dos crimes especiais. Não há de se tratar nunca da lesão de um bem jurídico mediante inobservância (e não violação!) da relação somente negativa (não lesar!), mas sempre da recusa em se comportar de modo conforme ao papel que se representa em uma instituição, seja como compatriota, patriota ou outros. Essa confusão entre relação somente negativa e dever especial elimina uma distinção prolífica do ponto de vista dogmático.” (JAKOBS, 2009, p.73)

¹¹Devemos registrar a posição de Miguel Reale Junior. O professor paulista entende que não há nenhuma fronteira ontológica entre o ilícito administrativo e penal. Trata-se de mera opção legislativa. Frente a este quadro, Reale Júnior afirma a necessidade de estender ao direito administrativo as garantias que são próprias do direito penal. Vejamos: “Muito se discute se há uma diferença qualitativa ou apenas quantitativa entre o ilícito penal e o ilícito administrativo. O certo, contudo, é a existência de um *jus puniendi geral*, ao qual se aplica o regime jurídico do Estado punitivo consoante com o Estado de Direito, independente da adoção da teoria de diferenciação qualitativa ou quantitativa entre ilícito penal e administrativo. No entanto, seguindo a maioria da doutrina e da jurisprudência, entendo que não há diferença estrutural, mas apenas normativa entre os dois tipos de ilícitos, o que torna ainda mais patente a aplicação ao campo do ilícito administrativo dos princípios constitucionais de proteção do indivíduo perante o Estado punitivo.” (REALE JUNIOR, 2007, p.93-100)

¹²“*There was no fear of its tyrannising over itself. Let the rulers be effectually responsible to it, promptly removable by it, and it could afford to trust them with power of which it could itself dictate the use to be made. Their power was but the nation’s own power, concentrated, and in a form convenient for exercise. This mode of thought, or rather perhaps of feeling, was common among the last generations of European liberalism, in the Continental section of which it still apparently predominates. Those who admit any limit to what a government may do, except in the case of such governments as they think ought not to exist, stand out as brilliant exceptions*”

Mill assevera que a legitimidade para que o Estado intervenha na esfera do indivíduo é a prática, por parte deste último, de um dano¹³. Cremos que aqui nasce o conteúdo material do delito. Claro que o conceito de dano é vazio. Todavia, parece-nos que é a ordem constitucional que deve dar conteúdo ao conceito de dano¹⁴. Não a própria norma penal como quer Jakobs. Assim procedendo, isso nos dá um importante elemento de legitimação e racionalização do direito penal.

3.1 Bens jurídicos metaindividuais

O berço do direito penal clássico coincide com o germinar da sociedade liberal. Nesse contexto, o direito penal volta-se à proteção de bens jurídicos notadamente individuais: vida, patrimônio, honra, liberdade individual. Pouco ou quase nada em matéria penal se dirigia à proteção de direitos, hoje denominados metaindividuais. É claro que o direito penal clássico conheceu a punição da sonegação fiscal e de outros delitos econômicos. Todavia, não o fez enquanto crimes que lesavam bens jurídicos metaindividuais.

A partir dos anos 20 do último século, o direito penal se expandiu atendendo às demandas de uma nascente “sociedade de risco”. No período entre guerras, assiste-se a uma maior interferência do Estado na economia. O direito penal passa a ser usado como uma ferramenta de interferência do Estado para a defesa de um modelo econômico.¹⁵

among the political thinkers of the Continent. A similar tone of sentiment might by this time have been prevalent in our own country, if the circumstances which for a time encouraged it, had a continued unaltered” (MILL, Stuart. *On Liberty*. Ontario: Batoche Books, 2001.p.7-8)

¹³“*En su artículo reciente sobre el concepto de bien jurídico y el <harmprinciple>, Andrew Von Hirsch ha llamado la atención sobre las coincidencias entre ambos, al menos si, como él, se define el daño, concepto central para el <harmprinciple>, como el menoscabo de un recurso <sobre el que otra persona tiene una cierta pretensión o derecho>. Estas coincidencias tienen un origen claro en la historia de las ideas. La cita del ensayo *On Liberty* de John Stuart Mill de la que parte von Hirsch resuena como el eco de la ejecución de la misma pieza por Wilhelm von Humboldt en *Ideas para un intento de determinar las fronteras de la eficacia del Estado*>, probablemente escrito en 1792 pero editado por primera vez en 1851.”* (STRATENWERTH, 2007, p. 365-372).

¹⁴Não significa que o legislador esteja restrito aos comandos de incriminação postos na Constituição da República. Ocorre que todo tipo penal deve estar lastreado em valores constitucionais relevantes a ponto de fazer, aquele que o viola, merecedor da mais severa sanção jurídica, qual seja, a pena privativa de liberdade. Luiz Luisi relata movimento de descriminalização ocorrido na Itália nos anos 80. Afirma que a Itália fixou “critérios orientadores para a escolha entre delitos e contravenções e para a elaboração dos tipos penais. Os critérios recomendados para a elaboração de novos tipos penais, segundo as circulares referidas, são o da proporção e da necessidade. Em primeiro lugar para que se possa elaborar um tipo penal, dispõe as circulares mencionadas – é necessário que o fato que se pretende criminalizar atinja a valores fundamentais, valores básicos do convívio social, e que a ofensa a esses valores, a esses bens jurídicos, seja de efetiva e real gravidade. E por outro lado, é indispensável que não haja outro meio, no ordenamento jurídico capaz de prevenir e reprimir tais fatos com a mesma eficácia da sanção penal”. (LUISI, 2003, p.45).

¹⁵“A história do Direito Penal Econômico começa na 1ª Grande Guerra. Este acontecimento, pelos conflitos sociais que o acompanham, pela necessidade de direção e mobilização da economia para os esforços de guerra, obrigaram o Estado a assumir o papel de responsável maior pelo curso da vida econômica, dirigindo-o,

A expansão do direito penal se deu, em grande medida, por conta da evolução dos meios de transporte, comunicação e o desenvolvimento de novas tecnologias que acabaram evidenciando riscos difusos e, por vezes, de natureza catastrófica e global. Não sustentamos que o risco seja uma invenção moderna. Todavia, seu alcance generalizado o é.¹⁶

A partir do último século, novas demandas surgem para o direito penal: transporte de material nuclear, engenharia genética, meio ambiente e, claro, a tutela penal da economia. A interligação dos mercados já deu claro exemplo de que o dano à economia regional pode ter alcances globais e minar a capacidade de subsistência de um número indeterminado de indivíduos. A crise americana de 2008 é um claro exemplo.¹⁷ A dívida pública da Grécia ameaça a zona do euro.

Com os exemplos dados no parágrafo anterior, não estamos sustentando que a atuação penal na seara econômica deva ser ampla. Também não estamos dizendo que os fatos elencados tiveram como causa primária um crime. O que sustentamos é que estas matérias reclamam, pela potencialidade lesiva, a interferência criminal. Não seria razoável que o direito penal cuidasse de condutas como o furto – que impõe um dano pontual – e não tratasse da gestão fraudulenta ou da sonegação fiscal. A questão é que devemos buscar, dentro desse contexto, o papel do direito penal estabelecendo, novamente, as fronteiras entre o direito penal e o ilícito administrativo¹⁸.

A questão fundamental do presente trabalho é saber qual o limite da intervenção penal e estabelecer uma fronteira entre o ilícito penal e o administrativo. Isso será feito dentro do objeto ora proposto: os crimes descritos nos art. 1º e 2º da Lei 8137/90.

conformando-o e defendendo-o. Isto obrigou ao esquecimento – que seria definitivo e irreversível – do modelo liberal de separação entre o direito e a economia, o Estado e a sociedade. E criaram-se, por outro lado, os pressupostos do recurso ao direito penal (econômico) como meio preferencial de defesa do modelo econômico querido pelo Estado.” (DIAS; ANDRADE, 1998, p. 319, 346)

¹⁶“É certo que os riscos não são uma invenção moderna. Quem – como Colombo – saiu em busca de novas terras e continentes por descobrir assumiu riscos. Estes eram, porém, riscos pessoais, e não situações de ameaça global, como as que surgem para toda a humanidade com a fissão nuclear ou com o acúmulo de lixo nuclear” (BECK, 2010, p.25).

¹⁷Alberto Silva Franco afirma que uma das causas da crise americana de 2008 foi a repulsa a qualquer tipo de regulação: “A lógica da rentabilidade a curto prazo, a busca desenfreada de ganhos crescentes, e a repulsa a qualquer tipo de regulação conduziram o mercado financeiro à crise de 2008. Começou com o estouro da bolha imobiliária que acarretou uma ampla inadimplência das hipotecas provocando imensos prejuízos a muitas instituições financeiras. A esse tipo de choque inicial se somaram efeitos secundários, enquanto a falta de capital obrigava os bancos a recuar, provocando declínio maior dos preços dos ativos e, em decorrência, mais prejuízo, e assim por diante – um círculo vicioso de desalavancagem.” (FRANCO, 2013, p.131,156).

¹⁸Bricola afirma que a construção das fronteiras entre o direito penal e o direito administrativo deve passar por uma vinculação constitucional da técnica de tutela penal. Vejamos: “*L’ esistenza di vincoli costituzionali relativi alle tecniche di tutela penale offre, inoltre, la possibilità di differenziare l’illecito penale dagli altri illeciti sulla scorta di una precisa oggettività di tutela e di una rispondenza a differenziate tecniche di tutela, con il relativo superamento di una querelle che o riduceva la distinzione tra gli illeciti a differenze sostanziali non confermate del diritto positivo o a differenze meramente formali, imperniate sul tipo di sanzione w/o sul modello di procedimento per l’applicazione della sanzione medesima*” (BRICOLA, 1997. p. 190)

4 Bem Jurídico Tutelado nos Crimes Tributários

Como já dito, os crimes contra a ordem tributária são crimes econômicos e, por consequência, contra a ordem econômica. Todavia, devemos nos questionar acerca do objeto da tutela penal dos crimes descritos nos art. 1º e 2º da Lei 8137/90. Ordem econômica não é, como já explicado, bem jurídico. Da mesma forma e pelas mesmas razões, a ordem tributária também não o é.¹⁹

Com a expansão do direito penal já relatada e a perda do referencial axiológico, cremos que o ponto central é buscar um novo norte que permita rascunhar contornos mínimos da fronteira entre o ilícito penal e administrativo. A consideração de bens jurídicos como a ordem tributária ou mesmo ordem econômica em nada contribui para esta tarefa.

Há aqueles que sustentam que o objeto da tutela penal nos crimes tributários é o patrimônio do Estado. Essa posição não nos parece correta, embora seja uma evolução. Vamos aos argumentos contrários.

Primeiro, na sonegação de impostos, não se retiram valores que são de propriedade da administração pública. Descumpre-se uma obrigação tributária, dada a partir da verificação de um fato gerador. Pune-se o agente não porque subtraiu ou se apropriou de numerário da administração pública, mas porque deixou de entregá-lo ao Estado para saldar sua obrigação tributária.

Segundo, não se pune a simples supressão ou redução de tributos, mas sim aquela que é realizada por meio fraudulento.

Terceiro, o aspecto extrafiscal evidencia a impossibilidade de consideração do patrimônio como objeto da tutela dos crimes contra a ordem tributária²⁰. Nessa hipótese, o

¹⁹Vale o registro de como os termos “ordem tributária, econômica ou financeira” têm sido alçados a condição de objeto da tutela penal de forma absolutamente acrítica. José Carlos Tortima afirma que “o objeto da tutela jurídica (bem juridicamente protegido pela ameaça penal) é, como se modo geral ocorre nas figuras penais da Lei 7492/86, a higidez e a estabilidade do Sistema Financeiro Nacional, indispensáveis, é bem verdade, à boa execução da política econômica do governo”. (TORTIMA, 2011, p.18).

²⁰“Tendo em vista as potencialidades dinâmicas que, tanto quanto as estáticas, fundamentam o juízo positivo acerca do valor da tributação dentro de nosso ordenamento constitucional, entendemos que não se pode identificar o patrimônio público como bem jurídico tutelável no seio do atual sistema constitucional tributário. Mesmo que entendêssemos o patrimônio público numa acepção dinâmica, isto é, em função do desenvolvimento da personalidade na sociedade civil, ainda assim, não encerraria ele toda a dimensão da arrecadação tributária constitucionalmente prevista, na medida em que estaríamos subtraindo ao conceito material do bem jurídico tutelável justamente o seu aspecto extrafiscal”. (SALOMÃO, 2001, p.184-185).

ilícito se verifica quando o sujeito ativo da obrigação tributária aproveita-se de isenção ou redução de impostos sem realizar a contrapartida exigida pelo incentivo fiscal.²¹

Estellita Salomão (2001) desenvolve estudo acerca do objeto da tutela penal dos crimes tributários. Chega à conclusão de que o bem jurídico penalmente tutelado, nos crimes tributários, é a arrecadação tributária. Afirma que a arrecadação tributária “representa um valor superindividual, com relevância constitucional e indiretamente reconduzível à pessoa humana, apto, portanto, a ser tutelado com o emprego da sanção penal.”(SALOMÃO, 2001, p.188).Vejam que Estellita Salomão identifica um bem jurídico metaindividual e o trata a partir de uma perspectiva antropocêntrica. A perspectiva antropocêntrica dos bens jurídicos metaindividuais é absolutamente compatível com nossa Constituição que também se mostra claramente antropocêntrica²².

O objeto da tutela penal, em crimes que lesam direitos metaindividuais, deve ter alguma referência à pessoa humana. Do contrário, o direito penal acabará incriminando a mera desobediência à norma. Mir Puig (2006) afirma que há dois sentidos possíveis para a valoração dos interesses coletivos. Um primeiro os avalia do ponto de vista da sua relevância para o sistema social. Um segundo os valora tendo em vista sua repercussão para os indivíduos. Na primeira hipótese, Mir Puig declara que estamos diante de um Estado Social autoritário. Na segunda situação, nos defrontamos com um Estado Social democrático.²³

Nesse contexto, a arrecadação é um bem jurídico merecedor de tutela penal porque impacta na capacidade de o Estado atingir seus objetivos, o que tem, por sua vez, diretas consequências para o indivíduo. Esse impacto pode se dar de duas formas: pela direta supressão ou redução de tributos devidos ou pela burla das regras da extrafiscalidade²⁴.

²¹Rafael Carvalho possui posição contrária. Acredita que o patrimônio é o objeto da tutela penal dos crimes tributários. (CARVALHO, 2011, p.257-276).

²²“Em um Estado Democrático e Social de Direito, a tutela penal não pode vir dissociada do pressuposto do bem jurídico, sendo considerada legítima, sob a ótica constitucional, quando socialmente necessária. Isso vale dizer: quando imprescindível para assegurar as condições de vida, o desenvolvimento e a paz social, tendo em vista o postulado maior da liberdade – verdadeira presunção de liberdade (Freiheitsvermutung) – e da dignidade da pessoa humana.” (PRADO, 2003, p. 70).

²³“Uno, es contemplarlos desde el punto de vista de su importancias para el sistema social. Otro valorarlos en función de su repercusión en los individuos. El primero es el adoptado por el Estado Social autoritario, caracterizado por subordinar el individuo al todo social. El Estado social democrático ha de preferir o segundo enfoque: le importan los intereses colectivo en la medida en que condicionen la vida de los individuos”(MIR PUIG, 2006, p.91).

²⁴Acerca do necessário caráter antropocêntrico dos bens jurídicos superindividuais assim dispõe Heloisa Estellita:“Essa mudanças foram logo sentidas pelo Direito Penal atingido por hipertrofia assustadora na proteção de valores superindividuais desprovidos de determinação, ocasionando o temor de que o direito penal perdesse o seu eixo axiológico – a pessoa humana – passando-se a discutir, até mesmo, a existência dos assim chamados ‘bens jurídicos superindividuais, havendo determinada corrente de pensamento que chegou ao ponto de negar-lhes existência. (...). Não há perigo, desde que se mantenha esse limite em mente, na proteção penal de valores

5. Dos Crimes em Espécie

Concluimos que a arrecadação tributária é o objeto da tutela penal. Trata-se de um bem jurídico metaindividual e, como tal, deve ser tratado a partir de uma perspectiva antropocêntrica. A questão é saber se os tipos penais, descritos nos artigos 1º e 2º da Lei 8137/90, é lesão ou expõe a perigo de lesão a arrecadação tributária.

5.1 Do Crime descrito no Art. 1º da Lei 8137/90

O tipo penal descrito no art. 1º da Lei 8137/90:

Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (BRASIL, 1990).

Estamos tratando de um delito material. No *caput*, encontramos a descrição das condutas proibidas. Nos incisos, os modos de execução que compõem a tipicidade objetiva.

Está claro que o objeto material da figura típica em análise é um elemento normativo jurídico. Para compreendê-lo deveremos buscar respostas no código tributário nacional. O art. 3º do CTN assim define tributo: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, 1966)

Ora, mas quem pode reduzir ou suprimir impostos seria somente o legislador. Jamais o contribuinte. Poderíamos concluir que o art. 1º da Lei 8137/90, quando falou em tributo, quis dizer crédito tributário, verificado a partir da ocorrência do fato gerador e constituído pelo lançamento²⁵.

superindividuais, desde que essenciais, de relevo constitucional e reconduzível à pessoa humana, ou seja, desde que sejam bens jurídicos-penais.” (SALOMÃO, 2001, p. 175).

²⁵“Parece fora de dúvida – e não só por exclusão – que ao utilizar a palavra *tributo* no *caput* do art. 1º, a lei 8.137/90 quis se referir ao valor do crédito tributário constituído pelo lançamento” (SALOMÃO, 2001, p.208).

Aqui forma-se outra controvérsia que trata do momento consumativo do delito em análise: se o objeto material é o crédito tributário, quando ele se forma? Temos duas opções: quando do vencimento da obrigação tributária, verificada a partir da ocorrência do fato gerador, ou quando do lançamento definitivo do crédito tributário.

Sempre estivemos inclinados a abraçar a primeira opção. Todavia, o CTN é muito claro ao conferir ao lançamento natureza constitutiva e não meramente declaratória. Senão vejamos o que dispõe o art. 142 do CTN:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.(BRASIL, 1966)

O momento consumativo do delito em análise importa, mas não é fundamental para o trabalho ora proposto. Se a arrecadação é o objeto da tutela penal, será ela violada pela supressão ou redução de qualquer valor do crédito tributário? Se a resposta for negativa, qual o valor mínimo que levaria a constituição da tipicidade material no delito em análise?

A outra questão é: qual é a referência de valores? A lei não trata de valores específicos²⁶. A jurisprudência construiu o entendimento de que o valor mínimo para a consideração da tipicidade material em crimes de sonegação seria o mínimo necessário para que a fazenda nacional promova uma execução fiscal. Este limite é, por força da portaria n. 75 do Ministério da Fazenda de 22 de março de 2012, de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). A portaria ministerial tem claros reflexos criminais²⁷.

²⁶Heloisa Estellita Salomão dá notícia da legislação italiana: “É o que sucede, por exemplo, nos ordenamentos jurídicos alemão, espanhol, argentino e italiano. Neste último, inclusive, por força da recente lei 205 de 25 de junho de 1999 – que delegou ao Governo, dentre outros, poderes para modificação do sistema penal-tributário -, foi promulgado Decreto Legislativo 74, de 10 de março de 2000, que mantém, segundo as orientações determinadas pela lei de delegação para que os delitos em matéria de imposto de renda e sobre o valor agregado, a fixação de um quantum que tem dupla função: a) estabelecer uma clara linha divisória entre o ilícito civil e o penal, fixando um limite entre significância e insignificância penal (como, por exemplo, no art. 5º, n. 1, onde a não apresentação de uma das declarações anuais referentes àqueles tributos só é punível se a evasão é superior a cento e cinquenta milhões de liras); e b) fixar uma maior ou menor reprovação penal (como sucede, por exemplo, no tipo descrito no art. 2º, - declaração fraudulenta mediante o uso de faturas ou outros documentos representativos de operações inexistentes -, segundo o qual, se o total dos elementos passivos fictícios for igual ou superior a trezentos milhões de liras, a pena é de reclusão de seis meses a dois anos; se for inferior aquele montante, a pena é de reclusão de seus meses a dois anos)”. (SALOMÃO, 2001. p.190)

²⁷O art. 20 da Lei 10.522/02 afirma que “serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais)”. A redação do dispositivo foi dada pela lei 11.033/04. A portaria n. 75 do Ministério da Fazenda de 22 de março de 2012 atualiza os valores postos pela lei 10.522/02. O Ministro da Fazenda determina que a Fazenda Nacional se abstenha de ajuizar execuções fiscais de débitos, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Ora, se a Fazenda Nacional não tem interesse em executar débitos inscritos na Dívida Ativa no valor consolidado igual ou inferior a R\$ 20.000,00, parece claro que não será possível também promover a ação penal para apurar suposta supressão ou redução criminosa de tributos²⁸. Se o ilícito não é grave o suficiente para levar à promoção de uma execução fiscal, não poderá justificar um processo criminal e, ao final, a imposição de uma pena privativa de liberdade. Estamos diante de mero ilícito administrativo tributário.

A portaria ministerial não pode ser um limite entre o ilícito tributário e criminal. Sustentamos que o valor de R\$ 20.000,01 (vinte mil reais e um centavo) é o mínimo para que se comece a pensar em tipicidade material nos crimes tributários. Explicamos: o ilícito tributário se dá pelo não pagamento da obrigação tributária. Pouco importa o valor do crédito tributário. O que a portaria do Ministério da Fazenda n. 75 de 2012 faz é declarar o desinteresse da Fazenda Nacional em cobrar os valores iguais ou inferiores a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). Ora, se uma conduta não é significativa o suficiente para justificar uma execução fiscal com maior razão não o será para justificar uma ação penal. O limite monetário do interesse na promoção da ação fiscal não é, todavia, o marco inicial da tipicidade material do delito, ora em análise. Trata-se do ponto inicial para que se possa pensar em lesividade no crime de supressão ou sonegação de tributos.

Se o limite mínimo do interesse na promoção da execução fiscal não é o marco inicial da tipicidade material, qual seria então? Respondemos que não é possível estabelecer esse limite *a priori*. O valor monetário que corresponderá à tipicidade material deve ser construído no caso concreto sempre tendo em vista o bem jurídico “arrecadação”.

²⁸O Supremo Tribunal Federal possui entendimento sedimentado no sentido de que se aplica o princípio da insignificância em crimes de natureza fiscal. A referência da tipicidade material é o art. 20 da Lei 10.522/02. Vejamos: Ementa: PENAL. HABEAS CORPUS. DESCAMINHO (ART. 334, CAPUT, DO CP). PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. REQUISITOS PRESENTES. DELITO PURAMENTE FISCAL. TRIBUTO ILUDIDO EM VALOR INFERIOR A R\$ 10.000,00 (DEZ MIL REAIS). ATIPICIDADE MATERIAL DA CONDUTA. ART. 20 DA LEI Nº 10.522/02. DISPENSA DA UNIÃO DE EXECUTAR OS CRÉDITOS FISCAIS EM VALOR INFERIOR A ESSE PATAMAR. PRECEDENTES. ORDEM CONCEDIDA. 1. O princípio da insignificância incide quando o tributo iludido pelo delito de descaminho for de valor inferior a R\$ 10.000,00, presentes o princípio da lesividade, da fragmentariedade, da intervenção mínima e ante o disposto no art. 20 da Lei nº 10.522/02, que dispensa a União de executar os créditos fiscais em valor inferior a esse patamar. Precedentes: HC 96412/SP, red. p/ acórdão Min. Dias Toffoli; 1ª Turma, DJ de 18/3/2011; HC 97257/RS, rel. Min. Marco Aurélio, 1ª Turma, DJ de 1/12/2010; HC 102935, rel. Min. Dias Toffoli, 1ª Turma, DJ de 19/11/2010; HC 96852/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJ de 15/3/2011; HC 96307/GO, rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJ de 10/12/2009; HC 100365/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ de 5/2/2010) 2. In casu, a paciente fora denunciada pela prática do crime de descaminho por iludir, no ingresso de mercadorias em território nacional, tributos no valor de R\$ 3.045,98. 3. Ordem concedida para restabelecer a decisão do Juízo rejeitando a denúncia. (HC 100942 / PR Relator(a): Min. LUIZ FUX DJe-172 DIVULG 06-09-2011 PUBLIC 08-09-2011).

Uma supressão ou sonegação de tributos federais só teria relevo penal se, superior a R\$ 20.000,00, e causar lesão ou perigo de lesão à capacidade do Estado de implementar suas políticas. Em apertada síntese: a supressão ou redução dos tributos, para serem considerados criminosos, devem minar a capacidade do Estado de atingir as finalidades da República, consagradas na Constituição da República. É necessário avaliar se o valor sonegado impactou a capacidade do Estado de, pelas políticas públicas, dar assistência ao indivíduo. Caso contrário, estaríamos diante de um ilícito meramente tributário.

É importante fazer uma observação preliminar: o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) tem reflexos criminais somente quando o objeto material do delito ora analisado for um tributo federal.

A supressão de tributos municipais da ordem de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) terá um impacto maior no orçamento da prefeitura de um Município de mil habitantes do que no orçamento da União. Claro que a sonegação de R\$ 30.000,00 não compromete os serviços essenciais à pessoa humana realizados pela União. O mesmo não se pode dizer de nossa pequena e hipotética municipalidade de apenas mil habitantes.

Não é possível e nem recomendável chegar a um limite, estabelecido por lei, ou qualquer outra normativa, que faça a fronteira entre o ilícito penal e tributário. A tipicidade material deve ser construída, no caso concreto, a depender da capacidade orçamentária do sujeito ativo da obrigação tributária e da realidade da economia local.

O que propomos é a restrição da incidência do tipo penal, pela via de uma consideração mais ampla da tipicidade material. Esta só é possível na medida em que lançamos um olhar antropocêntrico ao objeto da tutela penal, qual seja, a arrecadação tributária.

5.2 Do crime descrito no Art. 2º da Lei 8137/90

O artigo 2º da Lei 8137/90 traz a seguinte figura típica:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:(Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000) **I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo** (negritamos); II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV -

deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.(BRASIL,1990)

Estamos diante de cinco tipos penais tratados em incisos de um único artigo. O *caput* informa que todos os tipos penais constantes dos incisos são crimes da mesma natureza do delito tipificado no art. 1º da Lei 8137/90, qual seja, crime contra a ordem tributária.

Os tipos descritos nos incisos III e V são comuns. Significa dizer que qualquer pessoa pode ocupar a condição de sujeito ativo²⁹. Já os tipos descritos nos incisos I e IV são próprios. Os sujeitos ativos são, respectivamente, o contribuinte ou responsável e o beneficiário de incentivo fiscal ou seu representante.

O objeto da tutela penal também consiste na arrecadação tributária. Nos dizeres de Regis Prado (2011, p.290), o objeto da tutela também é o Erário, considerado um “bem jurídico supraindividual, de cunho institucional.” São todos tipos de mera conduta.

O primeiro inciso prevê um tipo penal alternativo. Vejamos: “fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.” Comete-se a conduta típica praticando o verbo fazer ou omitir. Na primeira hipótese, estamos diante de uma conduta comissiva e, na segunda, de uma conduta omissiva. O tipo em análise tem a clara finalidade de compelir o contribuinte à prestação tributária acessória (art. 113,§ 2º do CTN)³⁰.

O tipo penal descrito no art. 2º, inciso I consiste em uma clara antecipação da tutela penal do bem jurídico “arrecadação tributária”. Trata-se de um delito de perigo e não de dano.

O inciso II assim dispõe: “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.” O sujeito ativo não é o contribuinte, mas sim o responsável³¹ por repassar aos cofres públicos, no prazo legal, dos valores de tributos ou contribuições sociais descontados ou cobrados dos contribuintes.

²⁹“Os tipos penais comuns são, portanto, aqueles que podem ser realizados por qualquer pessoa, não agregando o legislador ao modelo legal do fato punível, quanto ao sujeito ativo, qualquer qualidade especial – natural ou jurídica” (SALES, 1993, p.102).

³⁰“As obrigações tributárias acessórias, instituídas em lei, têm por objeto prestações, positiva ou negativas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Envolve a escrituração de livros, emissão de notas fiscais, prestações de informações e declarações, manutenção de informações e declarações, manutenção de informações e registros, aceitação de fiscalização etc. Trata-se de obrigações, como se vê, destinadas a permitir ao contribuinte e ao ente tributante o conhecimento, determinação e cumprimento da obrigação tributária principal de pagar tributos.” (SALOMÃO, 2001, p.193).

³¹Vale conferir o disposto no art. 121, inciso II e art. 128, ambos do Código Tributário Nacional.

Estamos diante de uma lei penal em branco. Isso porque o prazo para o recolhimento nos é dado pela lei tributária. O crime se consuma quando, transcorrido o prazo para o repasse, não se verifica o recolhimento ao erário do tributo ou contribuição social descontados ou cobrados. Não é necessário que o sujeito ativo se aproprie do valor recolhido ou descontado. Basta descumprir o prazo estabelecido na lei tributária. A efetiva apropriação é mero exaurimento.

Prado (2011, p.293) afirma que a reprovabilidade da conduta se verifica porque o sujeito ativo age como se estivesse se apropriado do valor recolhido ou descontado. A reprovabilidade consiste no fato de que o Erário não terá os valores correspondentes ao imposto e contribuição social a sua disposição dentro do prazo esperado e estabelecido por lei. Nisso consiste a ameaça à prestação dos serviços atribuídos ao sujeito ativo da obrigação tributária e que são, necessariamente, voltados à satisfação do indivíduo.

O inciso III assim dispõe: “exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal”.

Temos três verbos reitores que estabelecem, entre si, uma relação de alternatividade. O objeto material consiste na porcentagem sobre parcela dedutível ou reduzida de imposto ou contribuição social como incentivo fiscal. Incentivo fiscal é uma renúncia, por parte do sujeito ativo da obrigação tributária, de parte da receita a que teria direito em troca do investimento, pelo contribuinte, em determinada área econômica que pretende incentivar. Se, em algum momento, o Estado entender que o automóvel a álcool é mais interessante do que o automóvel a gasolina pode isentar as fábricas de IPI se a produção de carros a álcool alcançarem um patamar pré-estabelecido. Por meio do incentivo fiscal, o Estado direciona a iniciativa privada, conferindo racionalidade à atividade econômica sempre com o escopo de promover os objetivos da República, tendo como norte o princípio da dignidade da pessoa humana.

Quando se exige, paga ou recebe porcentagem da parcela referente ao incentivo tributário, está-se minando as potencialidades do próprio incentivo fiscal, postas no parágrafo anterior. Aqui temos uma lesão ao bem jurídico “arrecadação pública”. Também confirmamos a tese de Salomão (2001) de que o bem jurídico “arrecadação” não se confunde com patrimônio da administração pública.

Prado (2011, p. 294) afirma que *“calha salientar que para a configuração do tipo em análise é indiferente o valor do percentual exigido, pago ou recebido”*. Temos nossas ressalvas a esse posicionamento. A configuração dessa modalidade de delito tributário somente haveria de se verificar se a parcela do incentivo exigida, paga ou recebida fosse

suficiente para comprometer ou pelo menos colocar em risco as finalidades do incentivo fiscal. Claro que nada impede que a conduta praticada configure crime, inclusive mais grave, contra a administração pública.

A exigência de comprometimento ou perigo de comprometimento das finalidades do incentivo fiscal prestam homenagens à concepção antropocêntrica de bem jurídico metaindividual. Além do mais, ao restringir a esfera de incidência da norma penal, confere-se legitimidade a um discurso que denuncie a deficiência de proteção de determinados bens jurídicos metaindividuais.

Não é razoável pensar que a exigência de determinada porcentagem de um incentivo fiscal que coloque em risco um programa de criação de emprego ou que incentive a chamada indústria verde seja um crime de pequeno potencial ofensivo. Agora se a prática de quaisquer dos três verbos típicos não colocou ao menos em risco as finalidades do incentivo fiscal, é razoável que se trate a questão como um ilícito administrativo, caso não constitua outro delito.

O inciso IV assim dispõe: “deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento.” A razão de existir do tipo, ora em análise, é exatamente o mesmo posto no inciso III do art. 2º da Lei 8.137/90. Fazemos, portanto, as mesmas considerações acerca da tipicidade material. Só haverá crime se a quantia que se deixa de aplicar ou aquela aplicada em desacordo com o estatuído for suficiente para, pelo menos, pôr em risco as finalidades pretendidas pelo incentivo fiscal. O que não se subsumir à condicionante, ora posta, fica sujeito à incidência de norma tributária sancionadora ou pode constituir crime mais grave.

O inciso V assim dispõe: “utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.”

Há dois verbos típicos alternativos: utilizar e divulgar. Considerá-los será relevante para verificação da lesividade ao objeto da tutela penal. O objeto material é o programa de processamento de dados. Um programa de computador

é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados. (Art. 1º da Lei 9609/98)

O programa de computador, para ocupar a condição de objeto material, deve permitir ao contribuinte ou responsável a manutenção de um banco de dados contábil diverso do que é

disponibilizado para a Fazenda Pública. O que o tipo penal pretende evitar é que o contribuinte ou responsável tenha um programa de computador que permita dois controles contábeis. Um real e outro que submetido à fiscalização fazendária.

Vejam como há aqui uma clara extensão do limite de proteção penal. Uma conduta é utilizar o programa aqui mencionado. A conduta expõe a perigo o bem jurídico “arrecadação” na medida em que permite ao contribuinte possuir um controle contábil paralelo. Estamos diante de uma simples utilização. Até porque se já houvesse supressão ou redução de tributos estaríamos diante da conduta descrita no art. 1º da Lei 8137/90.

O outro verbo reitor indica constituir crime a simples divulgação de programa de computador que permita ao contribuinte ou responsável o estabelecimento de um controle contábil paralelo. Não há necessidade que o programa seja vendido ou cedido, basta a simples divulgação.

Se o verbo utilizar representa uma antecipação da tutela penal em relação ao inciso I do art. 2º da Lei 8137/90, o verbo divulgar consiste na antecipação da antecipação de tutela penal de uma conduta típica que é um delito de perigo ao bem jurídico “arrecadação”³².

Sugerimos a exclusão da esfera penal dos delitos de perigo abstrato ao bem jurídico “arrecadação”. Todavia, é possível ser mais ousado.

Sabemos que arrecadação é uma função que devemos considerar como bem jurídico. Embora função não possa ser objeto da tutela penal, há aquelas que merecem tal posição. No caso específico da arrecadação tributária, a condição de bem jurídico se justifica porque podemos encontrar muito claramente uma referência ao desenvolvimento da pessoa humana. A arrecadação tributária é instrumento direto para que se alcancem os objetivos da República, descritos no art. 3º da Constituição.

Se a arrecadação tributária, embora digna de tutela penal, é uma função, não podemos entender legítima a tipificação que se contente com o perigo, mesmo que concreto. Isso porque o perigo concreto a um bem jurídico função – como é o caso aqui tratado – não passa de uma ameaça de perigo, portanto um perigo abstrato, aos efetivos valores a que a função se destina promover.

³²“Quanto à hipótese de utilização de programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública, trata-se, quando muito de hipótese de perigo indireto para o bem jurídico tutelado, cuja tutela deve-se restringir a sanção não restritiva de liberdade ou à sanção administrativa. Nesse caso, a pena restritiva de liberdade é desproporcional ao perigo causado, incidindo o legislador em excesso punitivo com a consequente quebra do princípio da proporcionalidade” (SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A Tutela Penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.212)

As restrições, ora propostas, têm a finalidade de conferir maior racionalidade ao direito penal. Tratando de bens jurídicos metaindividuais, seria mais fácil pleitear uma punição mais rigorosa aos delitos econômicos se a incidência da norma penal fosse restrita aos casos absolutamente necessários. Em suma: a confusão entre ilícito administrativo e penal acaba gerando uma deficiente proteção de bens jurídicos que, se lesados, atingem, de forma severa, um grupo indeterminado de indivíduos.

6 Conclusão

O presente trabalho consistiu em buscar um bem jurídico que servisse aos crimes tributários. Nosso estudo ficou restrito aos delitos previstos nos artigos 1º e 2º da Lei 8137/90.

Chegamos à conclusão de que o bem jurídico tutelado pelos delitos, aqui tratados, era a arrecadação tributária, como posto por Estellita Salomão. Verificamos também que a arrecadação tributária não vale por si só, mas deve ser considerada como bem jurídico na medida em que é instrumento da promoção do bem comum. É fundamental, quando tratamos de bens jurídicos metaindividuais, como a arrecadação tributária, sempre encontrar uma referência à pessoa humana.

Tendo em vista o necessário aspecto antropocêntrico do bem jurídico “arrecadação”, podemos concluir que a arrecadação não vale por si só. Tem relevância na medida em que propicia ao Estado meios materiais para atingir os objetivos postos no art. 3º da Constituição da República. É com essa referência que devemos tratar da tipicidade material dos delitos, objetos do presente trabalho.

Em relação ao art. 1º da Lei 8137/90, nossos Tribunais construíram o entendimento de que o limite mínimo para que a Fazenda Pública promova uma execução fiscal faz a fronteira entre a significância e a insignificância penal. A nosso juízo, essa afirmação não é exatamente correta. É claro que o valor que não for suficiente para que a administração se interesse na promoção de uma execução não o será para a promoção da ação penal. Isso não significa que o todo valor superior ao mínimo necessário para a promoção de execução fiscal será suficiente para constatar a tipicidade material.

A tipicidade material do crime de sonegação fiscal deverá ser construída no caso concreto. Afastamos a conveniência de se estabelecer, por meio de lei, uma fronteira monetária entre o ilícito tributário administrativo e o penal. Isso porque, partindo da concepção antropocêntrica do bem jurídico “arrecadação tributária”, haverá tipicidade

material quando a quantia sonegada impuser prejuízos significativos à capacidade do Estado de promover os objetivos declarados no art. 3º da Constituição Federal.

A verificação da tipicidade material depende da capacidade orçamentária do sujeito ativo da obrigação tributária. Depende também da realidade do mercado onde o autor está inserido. A sonegação de R\$ 30.000,00 terá um impacto distinto nos cofres e ações da União do que nos cofres e ação de um pequeno município.

Com relação aos crimes descritos no art. 2º da Lei 8137/90, a situação mostra-se ainda mais complexa.

Há tipos penais que antecipam demasiadamente a tutela penal do bem jurídico “arrecadação”. O exemplo mais claro dessa afirmação está no inciso V do art. 2º da Lei 8137/90. A questão torna-se ainda mais evidente quando se sabe ser crime a simples divulgação de “programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.” Trata-se de uma clara infração administrativa que, sem qualquer critério e afrontando o princípio da ofensividade, foi alçada a condição de crime.

De resto, seria necessário verificar, sempre no caso concreto, se a conduta formalmente adequada aos tipos penais descritos no art. 2º da Lei 8137/90 realmente levaram um perigo concreto, e não somente abstrato, ao bem jurídico “arrecadação tributária”. As condutas que representarem, no caso concreto somente um perigo abstrato, devem ficar a cargo exclusivo do direito tributário administrativo.

O bem jurídico “arrecadação tributária” é um bem jurídico “função”. Não vale por si só, mas somente na medida em que se presta a munir o Estado de numerário ou ferramentas capazes de tornarem viáveis a persecução aos objetivos da República, tendo sempre como norte a dignidade da pessoa humana.

Partindo da premissa, posta no parágrafo anterior, o perigo, mesmo concreto, ao bem jurídico arrecadação, não legitimaria a incriminação. Representaria uma ameaça de perigo, portanto um perigo abstrato, à implementação de ações estatais capazes de perseguir os objetivos da República e que prestam homenagens às necessidades essenciais da pessoa humana.

Diante do que foi dito aqui, todas as condutas descritas no art. 2º da Lei 8137/90 deveriam ficar a cargo do direito tributário porque afrontam o princípio da fragmentariedade.

A arrecadação tributária, construída a partir de um conceito antropocêntrico de bem jurídico metaindividual permite conferir racionalidade aos tipos, ora em análise, considerados em si mesmos e em relação ao universo dos crimes em espécie.

Vimos que há condutas que não merecem ser tipificadas. Há também tipificações que merecem subsistir, todavia com um âmbito de incidência mais limitado pela análise da tipicidade material. A chave para essas avaliações é ter como referência uma visão antropocêntrica do bem jurídico “arrecadação tributária”.

Se o âmbito de incidência do art. 1º da Lei 8137/90 fosse restrito às situações que afetam a arrecadação tributária, comprometendo os serviços do Estado, poderíamos pleitear a previsão de penas mais severas. Para tanto, é necessário reduzir o âmbito de incidência da lei penal. Isso pode ser feito pela via da análise mais rigorosa da tipicidade material ou pela constatação de que um determinado tipo penal violou o princípio da fragmentariedade.

O autor de uma sonegação fiscal da ordem de milhões de reais que desequilibra o mercado de uma região em determinado setor produtivo está sujeito a uma pena inferior ao furto qualificado pelo concurso de pessoas. Melhor seria se pudéssemos restringir os delitos tributários às questões mais vultuosas para que o legislador pudesse propor penas mais rigorosas, de forma a dar mais racionalidade ao sistema de punições.

REFERÊNCIAS

BARATTA, Alessandro. **Criminologia Crítica e Crítica do Direito Penal**: Introdução à Sociologia do Direito Penal. Trad. Juarez Cirino dos Santos. 2 ed. Rio de Janeiro:Freitas Bastos, 1999.

BECHARA, Ana Elisa Liberatore. Critérios Político-Criminais da Intervenção Penal no Âmbito Econômico. In: FRANCO, Alberto Silva; LIRA Rafael (coord.). **Direito Penal Econômico**: Questões Atuais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

BECK, Ulrich. **Sociedade de Risco**: Rumo a uma outra modernidade. Trad. Sebastião Nascimento. São Paulo: Ed. 34, 2010.

BRASIL. Lei 5172/66. **Vade Mecum**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2011

BRASIL. Lei 8137/90. **Vade Mecum**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2011.

BRASIL. Lei 9609/98. **Vade Mecum**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2011.

BRICOLA, Franco. **Politica Criminale e scienza del diritto penale**. Bologna: Il Mulino, 1997.

CARVALHO, Rafael Francisco; “A inconstitucionalidade do Crime Fiscal” In: FRANCO, Alberto Silva; LIRA, Rafael (coord.) **Direito Penal Econômico**: Questões Atuais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

COSTA JUNIOR, Paulo José da. **Curso de Direito Penal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

D`AVILA, Fábio Roberto. Modelo de Crime como Ofensa ao Bem Jurídico. Elemento para a Legitimação do Direito Penal Secundário. In:**Direito Penal Secundário**: Estudos sobre Crimes Econômicos, ambientais, informática e outras questões. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais. Coimbra: Revista dos Tribunais. 2006.

DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa. Problemática Geral das Infrações contra Economia Nacional. In:**Direito Penal Económico e Europeu**: Textos Doutrinários. Vol I. Coimbra: Ed. Coimbra, 1998.

FRANCO, Alberto Silva. "A Crise Financeira de 2008: cinco anos depois In:**Revista Brasileira de Ciências Criminais**. Ano 21, n. 103, junho-agosto. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais. p.131-156, 2013.

HASSEMER, Winfried. Puede Haber Delitos que no Afecten a un Bien Jurídico Penal? In: HEFENDEHL, Roland (coord.).**La Teoría Del Bien Jurídico**: Fundamento de Legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmáticos? Trad. Rafael Alcácer, María Martín e Iñigo Ortiz de Urbina Marcial Pons. Madrid: Ediciones Jurídicas Y Sociales, 2007.

JAKOBS, Günther. **Tratado de Direito Penal: Teoria do Injusto Penal e Culpabilidade**. Trad. Gercélia Batista de Oliveira Mendes e Geraldo de Carvalho. Del Rey: Belo Horizonte, 2009.

LUIZI, Luiz. **Os Princípios Constitucionais Penais**. 2 ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2003.

MIR PUIG, Santiago. **Estado Pena y Delito**. Buenos Aires: B de F Ltda, 2006.

PRADO, Luiz Regis. **Bem Jurídico-Penal e Constituição**. 3. ed. São Paulo:Revista dos Tribunais, 2003.

PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

RAUL ZAFFARONI, Eugenio; PIERENGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal Brasileiro**: Parte Geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

REALE JUNIOR, Miguel. Ilícito Administrativo e o *Jus Puniendi* Geral In:PRADO, Luiz Regis (coord.).**Direito Penal Contemporâneo**: Estudos em Homenagem ao Professor José Cerezo Mir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

ROCCO, Arturo. **El Objeto del Delito y De La Tutela Jurídica Penal**: Contribuicion a las teorías generales del delito y de la pena. Trad. Geronimo Seminara. Buenos Aires:B de F LTDA, 2001.

SALES, Sheila Jorge Selim de. **Do Sujeito Ativo na Parte Especial do Código Penal**. Belo Horizonte: Del Rey. 1993.

TAVARES, Juarez. **Teoria do Injusto Penal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.