

---

## **Crimes Tributários no Brasil: uma Análise à Luz do Conceito de Desenvolvimento e dos Princípios Constitucionais Penais**

### **Tax crimes in Brazil: an analysis in the light of the concept of development and of criminal constitutional principles**

*Renan do Valle Melo Marques<sup>1</sup>*

Professor de Direito Penal do Centro Universitário de João Pessoa - UNIPÊ, João Pessoa-PB, Brasil.

E-mail: [renandovalleadv@yahoo.com.br](mailto:renandovalleadv@yahoo.com.br)

*Romulo Rhemo Palitot Braga<sup>2</sup>*

Professor de Direito Penal do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba e do Centro Universitário de João Pessoa - UNIPÊ, ambos em João Pessoa-PB, Brasil.

E-mail: [romulo.palitot@uv.es](mailto:romulo.palitot@uv.es)

**RESUMO:** O objetivo do presente artigo é analisar os crimes tributários no Brasil, sob o prisma do desenvolvimento e dos princípios constitucionais penais da intervenção mínima e da proteção de bens jurídicos. Busca-se, com isso, verificar se é realmente legítima a utilização do Direito Penal para obrigar os contribuintes a cumprirem as suas obrigações fiscais.

**Palavras-Chaves:** Direito; Direito Financeiro; Economia Financeira.

---

## **1. Introdução**

O objetivo do presente artigo é analisar os crimes tributários no Brasil, sob o prisma do desenvolvimento e dos princípios constitucionais penais da intervenção mínima e da proteção de bens jurídicos. Busca-se, com isso, verificar se é realmente

---

<sup>1</sup> Mestre em Direito pela Universidade Federal da Paraíba.

<sup>2</sup> Doutor em Direito Penal pela Universitat de València, Espanha, 2006.

legítima a utilização do Direito Penal para obrigar os contribuintes a cumprirem as suas obrigações fiscais.

Para tanto, inicialmente, vai-se tecer breves comentários acerca do Desenvolvimento, bem como da influência que exercem o sistema e a carga tributária no processo de desenvolvimento no Brasil. Posteriormente, far-se-á uma análise dos crimes tributários à luz da noção de desenvolvimento e dos princípios penais da proteção de bens jurídicos e da intervenção mínima.

## 2. Desenvolvimento: breves considerações

Antes de qualquer coisa, para compreender melhor o que se irá expor, torna-se necessário tecer breves comentários acerca do conceito de desenvolvimento. Como observa Fábio Nusdeo<sup>3</sup>, o tema do desenvolvimento econômico passou a atrair a atenção dos economistas do mundo acadêmico e profissional, a partir de meados da década de quarenta do século passado, antes mesmo do final da Segunda Guerra Mundial. Segundo ele, a humanidade passou a se aperceber de que paz mundial, tão duramente conquistada, estaria sob permanente ameaça enquanto as formidáveis diferenças de renda e de qualidade de vida, entre as nações e entre as regiões, não fossem superadas ou pelo menos minoradas.

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

<sup>3</sup>NUSDEO, Fábio. Desenvolvimento econômico: um retrospecto e algumas perspectivas. In: SALOMÃO FILHO, Calixto (org). **Regulação e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 11-14.

Ocorre, contudo, que, ainda conforme Fábio Nusdeo<sup>4</sup>, apesar de o PIB ser uma grandeza reveladora, ele não externa uma série de aspectos e de detalhes cuja percepção é absolutamente essencial para bem se poder acompanhar a evolução e os percalços do processo de desenvolvimento.

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

Calixto Salomão Filho<sup>5</sup>, analisando algumas teorias que estudaram o desenvolvimento, relewa que a teoria econômica sempre sofreu forte influência das matrizes teóricas econômicas anglo-saxônicas, sendo que a consequência mais grave de tal influência se fez sentir, justamente, naqueles ramos da teoria econômica que deveriam tratar de problemas estranhos às preocupações econômicas do mundo saxão, sendo certo que a teoria do desenvolvimento é um excelente exemplo disso. Segundo este autor, discute-se o desenvolvimento, em geral, apenas no âmbito da teoria macroeconômica e normalmente entendida como consequência necessária e natural do funcionamento dos mercados.

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

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

---

<sup>4</sup>NUSDEO, Fábio. Ob. Cit., p. 11-14.

<sup>5</sup>SALOMÃO FILHO, Calixto. Regulação e desenvolvimento. In: SALOMÃO FILHO, Calixto (org). **Regulação e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 30.

político. De fato, como assevera Gilson Wessler Michels<sup>6</sup>, tendo em vista que as relações políticas, econômicas e sociais são interdependentes, não há mais espaço para se falar de um desenvolvimento apenas econômico, apenas político, ou apenas social. Avanços econômicos devem canalizar avanços políticos e sociais e, assim, reciprocamente. Sendo assim, avanços sejam políticos, sejam sociais, também devem canalizar avanços econômicos.

Dentro dessa perspectiva, somente se poderá pensar em um Estado desenvolvido, quando houver um desenvolvimento econômico, social, político e cultural. Mas, para alcançar o desenvolvimento, o próprio Estado exerce uma função importantíssima, mormente através da regulação jurídica.

Com efeito, como assegura Amadeu Carvalhaes Ribeiro<sup>7</sup>, o Direito tem uma grande colaboração a dar ao desenvolvimento. Em verdade é ele (o Direito) que organiza a sociedade e, por isso, a sua influência sobre as estruturas sociais, políticas e econômicas é inegável.

No mesmo sentido, é o que pensa Gilson Wessler Michels<sup>8</sup>, quanto destaca que o Direito aparece imiscuído em todas as disciplinas que importam para o desenvolvimento, traduzindo em normas os anseios de cada sociedade. Dentro deste contexto, tem o Direito um importante papel também na esfera de uma das matérias mais relevantes para o desenvolvimento: a tributação.

---

<sup>6</sup>MICHELS, Gilson Wessler. Desenvolvimento e sistema tributário In: BARRAL, Welber (org). **Direito e desenvolvimento: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento**. São Paulo: Singular, 2005, p. 226.

<sup>7</sup>RIBEIRO, Amadeu Carvalhes. Cooperação e desenvolvimento: a regulação da atividade reguladora. In: SALOMÃO FILHO, Calixto (org). **Regulação e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 125-126.

<sup>8</sup> MICHELS, Gilson Wessler. Desenvolvimento e sistema tributário In: BARRAL, Welber (org). **Direito e desenvolvimento: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento**. São Paulo: Singular, 2005, p. 228.

Não é outra a conclusão de João Felix Pinto Nogueira<sup>9</sup>. Segundo ele existe uma relação estreita entre tributação e a promoção do desenvolvimento.

### 3. Tributação e Desenvolvimento

Não restam dúvidas de que, ao longo do tempo, o poder de tributar dos Estados foi motivo de inúmeros conflitos entre os cidadãos e os que se ocupavam do poder estatal. A alta carga tributária imposta à população sempre foi motivo de grande desconforto. Também é indubitável que, no decorrer dos séculos, o poder de tributar dos Estados foi sendo limitado. Exemplo disso são os vários princípios constitucionais limitadores da tributação previstos, inclusive, na Constituição do Brasil de 1988<sup>10</sup>.

No entanto, é inegável, como observa Gilson Wessler Michels<sup>11</sup>, que a tributação continua tendo, sobretudo no Brasil, um impacto significativo na vida dos cidadãos e de seus empreendimentos. De fato, pontua o mesmo autor, tributação excessiva traz segregação e degradação sociais, eis que não apenas limita o acesso do cidadão a bens básicos e fundamentais a uma vida digna e produtiva, como também enfraquece os elos de comprometimento do próprio cidadão com a sociedade de que faz parte.

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

---

<sup>9</sup> NOGUEIRA, João Félix Pinto. Tributação e desenvolvimento: o contributo do direito fiscal internacional. **Direito e Desenvolvimento: Revista do Curso de Direito do UNIPÊ**, n. 2, João Pessoa: Editora do Unipê, Jul/Dez. 2010.p.199-218.

<sup>10</sup> Para tanto basta observar o Título VI da Constituição Federal de 1988 que traz uma série de princípios limitadores do poder de tributar, a exemplo do princípio da vedação de confisco, o princípio da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, da espera nonagesimal, dentre outros.

<sup>11</sup>MICHELS, Gilson Wessler. Desenvolvimento e sistema tributário In: BARRAL, Welber (org). **Direito e desenvolvimento: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento**. São Paulo: Singular, 2005, p. 227.

que tributação e desenvolvimento estão entrelaçados, não sendo equivocado concluir que a tributação estatal exerce grande influência o desenvolvimento.

#### 4. Tributação e o Desenvolvimento no Brasil

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

Dentro dessa linha de raciocínio, é importante verificar se a tributação atualmente imposta no Brasil, bem como os mecanismos estatais utilizados para conferir coercitividade a essa tributação<sup>12</sup>, são promotores ou não do desenvolvimento do Estado brasileiro.

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

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

Como assegura Gilson Wessler Michels<sup>13</sup>, a tributação pode ser um poderoso instrumento de intervenção estatal. Contudo, ela pode trazer indesejáveis efeitos colaterais. É que, pontua o autor, a tributação excessivamente, onerosa e desigual induz à sonegação e à resistência ao cumprimento regular das obrigações tributárias. Por outro lado, a tributação altamente complexa, além de dificultar a compreensão do ordenamento para o conjunto da sociedade, elava os custos indiretos associados à manutenção dos controles estatais, destinados ao

---

<sup>12</sup> Deve-se destacar que um dos instrumentos utilizados pelo Estado brasileiro, com o nítido propósito de compelir os contribuintes a cumprir as suas obrigações perante o fisco são os chamados crimes tributários, previstos, sobretudo na Lei 8.137/90.

<sup>13</sup>MICHELS, Gilson Wessler. Desenvolvimento e sistema tributário In: BARRAL, Welber (org). **Direito e desenvolvimento: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento**. São Paulo: Singular, 2005, p. 226.

cumprimento das chamadas obrigações tributárias acessórias. Por fim, o uso casuístico da imposição fiscal, revelado na elaboração, reiterada, de regras que mudam a todo o momento, transfere insegurança e incerteza jurídicas, com importantes influxos sobre a estabilidade do sistema jurídico e, conseqüentemente, sobre as decisões dos agentes econômicos privados.

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

Para responder a essa indagação, é preciso analisar primeiramente a atual carga tributária brasileira. Até 15 de setembro de 2010 o Brasil contava, segundo o IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário<sup>14</sup>, com a existência de 85 (oitenta e cinco) tributos - incluindo impostos, contribuições, taxas e contribuições de melhoria - sendo que, grande parte desses tributos, incidentes sobre os empreendimentos desenvolvidos no Brasil.

Deve-se ressaltar que, em matéria de carga tributária, não apenas os empreendedores são penalizados, sendo certo que os trabalhadores também não escapam da incidência de uma alta e complexa imposição tributária no Brasil. Em verdade, o Brasil tem a segunda maior carga tributária sobre os salários dos trabalhadores do mundo. Conforme releva o IBPT<sup>15</sup>, somente o Governo da União Federal impõe uma carga tributária entre 42% e 82% sobre o salário pago ao trabalhador. Entre os 26 países com maior tributação direta sobre os salários, o Brasil está em segundo lugar, ficando atrás, tão somente, da Dinamarca.

Por outro lado, o sistema tributário brasileiro é altamente complexo, sendo formado por um emaranhado de normas que dificultam o desenvolvimento das atividades empresariais no Brasil. Para se ter uma ideia, desde a Constituição Federal de 1988, inseriram-se, no ordenamento jurídico brasileiro, quase seis

---

<sup>14</sup>Fonte:<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>. Acesso em 25/10/2010.

<sup>15</sup>Fonte:[http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao\\_id=13889&PHPSESSID=14e0a95463abb9c42311de8e3f7061b4](http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13889&PHPSESSID=14e0a95463abb9c42311de8e3f7061b4)). Acesso em 25/10/2010.

normas tributárias por hora. Atualmente, as empresas devem cumprir 3.422 normas, ou 38.429 artigos, 89.540 parágrafos, 286.296 incisos e 37.660 alíneas.

Em decorrência dessa quantidade de normas, as empresas gastam cerca de R\$ 42 bilhões por ano para manter pessoal, sistemas e equipamentos no acompanhamento das modificações da legislação tributária<sup>16</sup>. Assim, a alta carga tributária enseja uma série de consequências negativas que acabam, por certa medida, por embaraçar não apenas o desenvolvimento econômico, mas também o social.

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

Outra consequência negativa é o fato de que a carga tributária brasileira é um estímulo à informalidade das empresas e isso traz problemas do ponto de vista econômico e social<sup>17</sup>, levando à fragilização das relações trabalhistas e inibindo o acesso de muitas outras empresas ao mercado de crédito e aos serviços prestados pelo setor público, o que afeta, diretamente, repita-se, o desenvolvimento econômico e social do Estado brasileiro.

---

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

<sup>17</sup>MURTA, Antônio Carlos Diniz. **O crescimento da carga tributária como elemento redutor da evolução do produto interno bruto no Brasil**. Disponível em: [http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/antonio\\_carlos\\_diniz\\_murta.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/antonio_carlos_diniz_murta.pdf). Acesso em 10/02/2011

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

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

Feitas essas considerações, torna-se necessário responder a outra indagação. Partindo-se do pressuposto de que o atual sistema normativo-tributário brasileiro e a alta carga tributária brasileira constituem empecilhos para o desenvolvimento nacional, será que a utilização do Direito Penal no Brasil, no âmbito das relações jurídico-tributárias é legítima? Ainda, a utilização desse ramo do direito se acomoda aos princípios constitucionais do Direito Penal?

## **5. Crimes tributários, desenvolvimento do Estado brasileiro e os princípios constitucionais penais**

Em linhas anteriores, constatou-se que o atual sistema tributário brasileiro é, na verdade, um obstáculo ao desenvolvimento nacional, sobretudo em sua vertente econômico-social. Por outro lado, o Estado brasileiro, mormente a partir da segunda metade do século passado, passou a utilizar o Direito Penal, tradicionalmente subsidiário e fragmentário, para compelir os cidadãos ao pagamento dos tributos.

De fato, em 1965, no início do regime militar, foi editada a Lei n. 4.729/65<sup>18</sup>. Segundo Lídia Maria Lopes Ribas<sup>19</sup> na época o país atravessava uma fase

---

<sup>18</sup>Esse diploma normativo criou os crimes de sonegação fiscal.

extremamente turbulenta com a quebra do regime constitucional, provocada pelo golpe militar de 64. O governo fardado - assegura a autora - tinha como objetivo aumentar a arrecadação para fazer frente aos gastos com reformas sociais, a fim de justificar a tomada sorrateira do Poder.

Deve-se destacar que, demonstrando o seu nítido propósito arrecadador - afastando-se, assim, da ideia de que o Direito Penal deve ser protetor de bens jurídicos - o dito diploma normativo estabeleceu que o pagamento do tributo, antes do início da ação fiscal, ensejava a extinção da punibilidade.

Anos após, em 1990, o governo brasileiro editou nova Lei, com o desiderato de aumentar as penas para aqueles que praticam sonegação fiscal. De fato, a Lei 8.137/90, revogando a Lei 4.729/65, além de tratar dos crimes contra a ordem tributária, trouxe, também, tipificação de condutas que afetam as relações de consumo e a própria ordem econômica.

Da mesma forma que a Lei 4.729/65, a Lei editada no início da década de 90, estabeleceu que o agente “sonegador” que pagar o tributo devido, até antes do recebimento da denúncia criminal, terá extinguida a sua punibilidade, não podendo, portanto, ser punido pelo suposto crime tributário.

Por outro prisma, deve-se registrar que, ao longo da década de 90 e, também, na primeira década do século XXI, o Estado brasileiro editou outras normas que, assim como a Lei 4.729/65 e a Lei 8.137/90, estabeleceram que, o pagamento do tributo, até determinado instante, é causa de extinção da punibilidade do agente.

Verifica-se, pois, que o uso do Direito Penal, no âmbito das relações jurídico-tributárias, tem o único objetivo de pressionar os contribuintes a honrarem com a alta carga tributária imposta pelo Estado brasileiro, carga tributária essa que, como

---

<sup>19</sup>RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário: questões relevantes**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 79.

visto, configura-se numa intransponível barreira para o processo de desenvolvimento.

Em assim sendo, torna-se necessário analisar se a tipificação penal dessas condutas, pela Lei 8.137/90, é realmente legítima, quando encarada sob o prisma do desenvolvimento, bem como, dos princípios constitucionais do Direito Penal, nomeadamente do princípio penal da intervenção mínima e do princípio da estrita proteção de bens jurídicos.

### **5.1. Crimes tributários e o princípio da estrita proteção de bens jurídicos**

O princípio da estrita proteção de bens jurídicos tem por finalidade impor limites ao Estado no tocante à produção de normas penais incriminadoras.

Pode-se assegurar que noção do Direito Penal como instrumento de proteção de bens jurídicos foi posta, inicialmente, pelo autor alemão Paul Johann Anselm Feuerbach que, no período do iluminismo, procurando limitar a utilização desmedida do Direito Penal pelo Estado Absolutista, defendeu que esse ramo do Direito somente deveria ser utilizado para a proteção de um direito subjetivo ou de um interesse afeto a um sujeito específico.

Do século XVIII até os dias atuais, essa feição do Direito Penal (ou seja, de protetor de bens jurídicos) passou por inúmeras teorias que tentaram, cada uma ao seu modo, demonstrar quais seriam os bens jurídicos merecedores de proteção pelo Direito Penal.

Nos dias atuais, tem recebido uma maior aceitação a tese de que os bens jurídicos merecedores de proteção pelo Direito Penal devem estar contemplados na Constituição do Estado. Trata-se da chamada Teoria Constitucional do Delito. Tratando dessa teoria, Janaína Conceição Paschoal<sup>20</sup> aponta que foi da ideia de que se devem buscar os bens jurídicos penais na sociedade, que emergiram teorias

---

<sup>20</sup>PASCHOAL, Janaína Conceição. **Constituição, criminalização e direito penal mínimo**. São Paulo: RT, 2003, p. 49.

defendendo ser a Constituição o paradigma a ser observado. Sendo assim, o fato de ser a norma fundamental o documento que espelha os valores mais caros para certa sociedade, é nela que o legislador deverá se socorrer, quando da escolha dos bens a serem protegidos pelo Direito Penal.

Contudo, esse princípio limitador do Direito Penal – isto é, o princípio da proteção de bens jurídicos – que revela uma conquista para o cidadão contra os arbítrios estatais, tem sido, atualmente, desafiado por outra teoria que nega, completamente, essa missão do Direito Penal.

Cuida-se da chamada Teoria Funcionalista do Direito Penal, sobretudo na sua vertente identificada como funcionalismo normativista. Como pondera Janaína Conceição Paschoal<sup>21</sup>, os funcionalistas normativistas, que encontram no alemão Gunther Jakobs o seu maior expoente, aduzem que a norma penal deve ser cumprida, não com o fim de proteger qualquer bem jurídico considerado caro à sociedade, mas, sim, para garantir o seu funcionamento, evidenciado para todos os seus integrantes que a norma tem validade.

Como assegura Luciano Anderson de Souza<sup>22</sup>, Günther Jakobs, adepto do funcionalismo normativista ou sistêmico, defende a revitalização da norma por meio da sanção criminal, como forma de assegurar a funcionalidade do sistema social. Para Jakobs, a pena tem como missão manter a norma como modelo de orientação para o convívio social.

Jesús-María Silva Sanchez<sup>23</sup>, falando sobre Gunther Jakobs, assegura que “*en cambio, también en este punto JAKOBS procede a una absolutización: aquí, el sistema dogmático se orienta exclusivamente a la idea de prevención-integración que, por otra parte,*

---

<sup>21</sup>Ibidem, p. 49.

<sup>22</sup>SOUZA, Luciano Anderson. **Expansão do Direito Penal e Globalização**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 46.

<sup>23</sup>SANCHEZ, Jesús-Maria Silva. **Aproximación al derecho penal contemporâneo**. Barcelona: Bosch Editor, 1992, 70.

*en la concepción de JAKOBS, resulta todavía más cuestionable que en el resto de planteamientos al uso”.*

Constata-se, portanto, que, para os funcionalistas, o Direito Penal não tem por missão tutelar bens jurídicos, mas, apenas, confirmar e revalidar a validade da norma social. Referida teoria – especificamente o funcionalismo normativista – pode trazer consequências danosas para a própria sociedade, na medida em que nega, por completo, vários princípios limitadores do Direito Penal.

Voltando-se, agora, para a análise dos crimes tributários no Brasil, percebe-se, claramente, que a criação desses crimes revela, justamente, a adoção da teoria funcionalista, em sua vertente do funcionalismo normativista, na medida em que se percebe o nítido propósito do Estado brasileiro em confirmar e reforçar, com esses crimes e penas, a validade das normas que fundamentam a alta carga tributária no Brasil. Sendo assim, os crimes tributários, no Brasil, não respeitam o princípio da estrita proteção de bens jurídicos.

## **5.2. Crimes tributários e o princípio da intervenção mínima**

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

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

Como observa Luiz Régis Prado<sup>24</sup> a Constituição Federal abraça vários desses princípios de cunho penal, seja de forma explícita ou implícita. A título de exemplificação pode-se citar: o princípio da personalidade e individualização da pena; da humanidade; da culpabilidade; da insignificância; da intervenção mínima; da intervenção penal legalizada e da fragmentariedade.

Luiz Luisi<sup>25</sup> tratando do assunto sustenta que “as constituições promulgadas nos últimos decênios se caracterizaram pela presença no elenco de suas normas de instância de garantia de prerrogativas individuais.” Ainda, continua o autor asseverando que, tais previsões constitucionais configuram os princípios do Rechtsstaats que são preceitos asseguradores dos direitos humanos e da cidadania.

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

Nesse norte, pode-se concluir que o Estado, quando da elaboração de normas de caráter criminal, deve se pautar pelos princípios garantidores das liberdades individuais, devendo, pois, criminalizar unicamente o necessário.

Entretanto, não raro, o Estado elabora normas criminais que criam figuras delitivas sem nenhum propósito ou que visam a fins distorcidos.

Como registra Luiz Luisi<sup>26</sup> a declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, em seu art. 8º, estabeleceu que “a lei penal deve estabelecer penas estrita e evidentemente necessárias”. Traz, assim, um princípio orientador e limitador do poder criativo do crime. Trata-se do princípio da necessidade, ou da

---

<sup>24</sup> PRADO, Luiz Régis. **Bem jurídico-penal e constituição**. 2ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 57.

<sup>25</sup> LUISI, Luiz. **Os princípios constitucionais penais**. 2ª. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2003, p.11.

<sup>26</sup> LUISI, Luiz. **Os princípios constitucionais penais**. 2ª. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2003, p. 38-39.

intervenção mínima, preconizando que só se legitima a criminalização de um fato se essa criminalização constitui meio necessário para a proteção de um determinado bem jurídico. Se outras formas de sanção se revelam suficientes para a tutela desse bem, a criminalização é incorreta. Somente se a sanção penal for instrumento indispensável de proteção jurídica é que a mesma de legitima.

O princípio da intervenção mínima não se encontra posto de forma explícita no texto constitucional. Trata-se, na verdade, de um princípio implícito que, por seus laços com outros princípios explícitos, e com o próprio fundamento do Estado Democrático de Direito, deve obrigatoriamente ser observado pelo elaborador das leis, bem como pelos próprios operadores do direito que as interpreta.

No caso específico dos crimes tributários, tem-se que a utilização do Direito Penal<sup>27</sup>, com o objetivo de pressionar os contribuintes a cumprirem os seus encargos tributários, é totalmente desnecessária.

Em verdade, a evolução da legislação penal tributária revela que os crimes tributários foram instituídos com o único objetivo de compelir os cidadãos a cumprirem as suas obrigações perante o Fisco. Contudo, é importante mencionar, que nesse caso específico, não tem sido respeitado o princípio da intervenção mínima. É que, o Estado brasileiro, possui mecanismos capazes de fazer com que haja o cumprimento das exações fiscais. Pode-se citar: a inscrição dos débitos tributários em dívida ativa, a fim de subsidiar as execuções fiscais; a inscrição do nome dos que devem ao Fisco em cadastros como o CADIN, fazendo com que o mesmo não possa realizar uma série de operações, tais como emissões de cheques, abertura de contas em Bancos, enfim, uma variedade de medidas, não penais, capazes de compelir os cidadãos e as empresas ao pagamento dos tributos.

---

<sup>27</sup> O Direito Penal, não é simplesmente um conjunto de normas estáticas ordenadas esteticamente, faz parte de um sistema complexo e dinâmico ao cumprir funções concretas dentro da relação social. Cfr. GRECO, Rogério; BRAGA, Romulo Rhemo Palitot, **Da principiologia penal ao direito à intimidade como garantia constitucional**, In: Revista Direito e Desenvolvimento, núm. 4, julho/dezembro, João Pessoa-PB, p. 143.

Diante dessa situação, tem-se que o legislador brasileiro necessita repensar a necessidade de manter no ordenamento jurídico as normas incriminadoras de condutas tendentes ao não pagamento de tributos, tendo em vista que existem vários mecanismos, não penais, capazes de coibir referidas práticas evasivo-tributárias.

Lídia Maria Lopes Ribas<sup>28</sup> com bastante lucidez e propriedade assevera que as sanções de natureza penal tributária só deverão ser estabelecidas como último recurso e quando outros meios, nomeadamente os administrativos, apresentarem-se ineficazes no combate à evasão e fraude tributárias.

Abordando a aplicação do princípio da intervenção mínima aos crimes tributários no Brasil, Cícero Marcos Lima Lana<sup>29</sup>, assegura, em síntese, que sob a ótica desse princípio (onde somente deve atuar o Direito Penal quando o bem jurídico merece a proteção, necessita da mesma e, ainda, for esta adequada e eficaz), pode-se concluir que os dispositivos da Lei 8.137/90, que definem os crimes tributários, não deveriam existir.

No entendimento desse autor, o combate à sonegação fiscal deveria cingir-se a esfera administrativa e/ou tributária, porquanto a utilização do mecanismo penal, como forma de prevenir a sonegação, tem se mostrado inócua, sendo absolutamente desnecessária.

Deve-se mencionar ainda, que os Tribunais pátrios vêm, ainda que de forma indireta, aplicando tal princípio em seus julgados atinentes aos crimes fiscais. Não raras vezes, tem-se buscado observar o caráter subsidiário do Direito Penal, afastando-se a sua incidência ao entendimento de que o Estado possui mecanismos apropriados para perseguir os créditos tributários, não sendo, pois, o âmbito penal o apropriado.

<sup>28</sup>RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário: questões relevantes**. São Paulo: Malheiros, 2004, p.55.

<sup>29</sup>LANA, Cícero Marcos Lima. **Crimes de sonegação fiscal e o princípio da intervenção mínima**. 2ª ed. São Paulo: Impactus, 2007, p. 78.

Nesse sentido, conclui-se com o entendimento no sentido de que aos crimes tributários, sempre que possível, deve ser aplicado o princípio da intervenção mínima, porquanto existem outros caminhos a serem trilhados pelo Fisco em busca dos seus créditos tributários.

## 6. Notas conclusivas

Diante do que foi visto, percebe-se, primeiramente, que a alta carga tributária no Brasil é um obstáculo ao processo de desenvolvimento econômico e social do Estado.

Por outro lado, constata-se que o Estado brasileiro vem utilizando o Direito Penal com finalidade de pressionar os contribuintes a respeitar essa alta carga tributária, revelando uma feição funcional do Direito Penal, com forte inspiração no funcionalismo normativista de Jakobs. Em assim sendo, conclui-se que o Direito Penal Tributário, nessa perspectiva, carece de legitimidade.

Primeiramente porque se constitui em um verdadeiro obstáculo ao processo de desenvolvimento, na medida em que tenta manter uma alta carga tributária que, como dito, barra esse processo.

Segundo porque, está embasado na teoria funcionalista proposta por Jakobs, fato que afronta os princípios constitucionais da proteção de bens jurídicos e da intervenção mínima.

Portanto, deve o aplicador do Direito, enquanto esses crimes não forem retirados do ordenamento jurídico, tentar, sempre que possível, amoldar os crimes tributários ao princípio da intervenção mínima e da proteção de bens jurídicos, deixando de aplicar essas normas penais incriminadoras.

**Tax crimes in Brazil: an analysis in the light of the concept of development and of criminal constitutional principles**

**ABSTRACT**

In this article, we will analyze tax crimes in Brazil, through the prism of developing criminal and constitutional principles of minimum intervention and the protection of legal goods. The aim is, therefore, to verify if the use of Criminal law is legitimate in order to force taxpayers to meet their tax obligations.

**Keywords:** Law; Financial Law; Financial Economy.

## 7. Referências

GRECO, Rogério; BRAGA, Romulo Rhemo Palitot, **Da principiologia penal ao direito à intimidade como garantia constitucional**, In: Revista Direito e Desenvolvimento, núm. 4, julho/dezembro, João Pessoa-PB, 2011.

LANA, Cícero Marcos Lima. **Crimes de sonegação fiscal e o princípio da intervenção mínima**. 2<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Impactus, 2007.

LUISI, Luiz. **Os princípios constitucionais penais**. 2<sup>a</sup>. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2003.

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

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

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

PRADO, Luiz Régis. **Bem jurídico-penal e constituição**. 2<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

PASCHOAL, Janaina Conceição. **Constituição, criminalização e direito penal mínimo**. São Paulo: RT, 2003.

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

RIBEIRO, Amadeu Carvalhes. **Cooperação e desenvolvimento: a regulação da atividade reguladora**. In: SALOMÃO FILHO, Calixto (org). **Regulação e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2002.

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

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

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

DOUBLE-BLIND PEER-REVIEWED

Nota do Editor:

*Submetido em: 31 mai. 2012. Aprovado em: 25 ago. 2012.*

<http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/primafacie/index>