



PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARIA MANUELA CHAVES DE MENDONÇA GALVÃO

**A (DES) NECESSIDADE DE CRIMINALIZAÇÃO DAS CONDUTAS
TRIBUTÁRIAS: uma análise à luz da historicidade do bem jurídico, da
intervenção penal mínima e das políticas criminais despenalizadoras**

**RECIFE
2019**

**FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

MARIA MANUELA CHAVES DE MENDONÇA GALVÃO

**A (DES) NECESSIDADE DE CRIMINALIZAÇÃO DAS CONDUTAS
TRIBUTÁRIAS: uma análise à luz da historicidade do bem jurídico, da
intervenção penal mínima e das políticas criminais despenalizadoras**

Dissertação apresentada ao programa de Pós-graduação da Faculdade Damas da Instrução Cristã como requisito parcial obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: **História do Pensamento Jurídico.**

Linha de Pesquisa: **História das Ideias Penais.**

Orientador: **Profa. Dra. Andrea Walmsley Soares Carneiro**

**RECIFE
2019**

RESUMO

O presente trabalho apresenta aspectos das diversas influências da pós-modernidade do Direito Penal e no fenômeno de sua expansão, o qual passa a ser visto não mais como instrumento de defesa dos cidadãos, mas como meio de intervenção coativa do Estado diante da sensação de insegurança coletiva. Apresenta, ainda, de modo específico, aspectos da legislação penal-tributária brasileira à luz de propostas descriminalizantes e despenalizadoras. Para tanto, no primeiro momento, analisa o conceito de bem jurídico, perpassando pela historicidade do seu conceito através da análise da evolução das teorias do bem jurídico, observando o seu critério de legitimidade da intervenção penal, bem como o seu posicionamento diante do expansionismo, especialmente no que diz respeito aos bens jurídicos coletivos. Ato contínuo, observa a relação entre bem jurídico e o Direito Penal Econômico e, especificamente, busca identificar o bem jurídico tutelado nos crimes tributários. Diante da necessidade de delimitação do bem jurídico e da problemática dos crimes tributários, analisa criticamente a existência de tipos penais sem bens jurídicos, observando o movimento crescente de administrativização do Direito Penal. Partindo para uma análise crítica acerca dos crimes fiscais e de seus institutos previstos na legislação brasileira, o trabalho aborda delicadas questões que se materializam na legislação e jurisprudência pátria: o exaurimento do processo fiscal como condição ou não de procedibilidade da ação penal nos crimes contra a ordem tributária; as causas extintiva e suspensiva de punibilidade nos crimes tributários em virtude do pagamento e parcelamento do débito; a repatriação de capitais como possibilidade de extinção da punibilidade dos crimes tributários; e a visão patrimonialista do bem jurídico no que tange ao critério de insignificância em delitos fiscais. Por fim, a pesquisa observa criticamente a função promocional do Direito Penal e seu caráter simbólico diante do não respeito à proteção subsidiária de bens jurídicos por este ramo do Direito e face aos princípios penais constitucionais. Em conclusão, analisa a desnecessidade de criminalização de condutas tributárias, diante da utilização do Direito Penal neste ramo como instrumento meramente arrecadatório, verificando, assim, a possibilidade de aplicação de medidas alternativas à satisfação da tutela do bem jurídico ordem tributária.

Palavras-chave: Direito Penal; Simbólico; Bem Jurídico; Ordem Tributária; Descriminalização.

ABSTRACT

The present work shows aspects of the many influences of the postmodernity of the Criminal Law and in the phenomenon of its expansion, which starts to be seen not as an instrument of the citizens defense, but as a way of coercive State intervention against the feeling of collective insecurity sensation. It also presents, in a specific mode, aspects of the Brazilian tax criminal legislation in light of decriminalizing and non-incarcerating proposals. Therefore, in the first moment, it analyzes the concept of legal good, perpassing the historicity of its concept through the analysis of the evolution of legal good theories, observing his standard of legitimacy of the criminal intervention, as well as its stance on expansionism, especially as regards the collective legal goods. Immediately thereafter, observes the relation between legal good and Economic Criminal Law and, specifically, aims to identify the protected legal good in tax crimes. In the face of the need of delimitation of legal good and the issue of tax crimes, analyzes the existence of crimes without legal goods, observing the increasing movement of the Criminal Law administration process. Moving to a critical analysis of the tax crimes and its institutes foreseen in Brazilian legislation, the work approach sensitive matters which materialize in national legislation and jurisprudence: the ending of the tax process as a condition or not of the criminal action in crimes against the economic order processability; the extinctive and suspensive causes of punishment in tax crimes due to the payment and installment of the debit; the capital repatriation as a way of extinction of punishment of tax crimes; and the patrimonial vision of the legal good in regard the criterion of insignificance in tax crimes. Lastly, the research observes critically the promotional purpose of Criminal Law and its symbolic nature before the disrespect of the subsidiary protection of legal good by this field of Law and before the criminal-constitutional principles. In conclusion, analyzes the not needed criminalization of tax criminal conduct, given by the utilization of Criminal Law in this field as a merely revenue collection tool, thus, verifying the possibility of utilizing alternative measures to satisfy the protection of the tax order legal good.

Keywords: *Criminal Law; Symbolic; Legal Good; Tax Order; Decriminalization.*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO - O bem jurídico penal na sociedade expansionista: a tutela de bens jurídicos supraindividuais, a administrativização do Direito Penal e a necessária busca por soluções alternativas à criminalização.....12

CAPÍTULO I - O desenvolvimento epistemológico da dogmática penal: a evolução da teoria do bem jurídico como critério de legitimidade da intervenção penal.....20

1.1. Notas Preliminares.....20

1.2. A ideia de bem jurídico no Iluminismo.....21

1.3. Feuerbach e a proteção de direitos subjetivos.....23

1.4. Birnbaum e a fundamentação da teoria do bem jurídico.....26

1.5. O positivismo de Binding e Von Liszt.....29

1.6. Neokantismo e o conceito metodológico de bem jurídico.....34

1.7. O finalismo e a proteção de valores ético-sociais.....37

1.8. As teorias funcionalistas: Jakobs e Roxin.....42

1.9. Novos Paradigmas Dogmáticos: ampliação ou esvaziamento do conceito de bem jurídico?.....47

CAPÍTULO II - O bem jurídico-penal e sua proteção diante do expansionismo da sociedade de risco: a tutela penal dos bens jurídicos supraindividuais.....51

2.1. Notas Preliminares.....51

2.2. Sociedade Pós-industrial e o Direito Penal: risco, insegurança social e intervenção penal.....52

2.2.1. A expansão do Direito Penal: um discurso de resistência.....57

2.3. Bens jurídicos supraindividuais: tutela, natureza, ofensividade e legitimidade para proteção.....64

2.4. A tutela penal do Direito Econômico.....74

2.4.1. Ofensividade e proteção dos bens jurídicos e o Direito Econômico.....79

2.4.1.1. Bens jurídicos supraindividuais e a delimitação material do delito no Estado Democrático de Direito.....85

CAPÍTULO III - O Direito Penal e a crise de legitimidade: a necessidade de delimitação do bem jurídico e a problemática dos crimes tributários.....89

3.1. Notas Preliminares.....89

3.2. Tipos penais sem bens jurídicos: da tutela de bens à tutela de funções.....	90
3.2.1. Delitos sem bens jurídicos?.....	94
3.3. Antecipação da intervenção penal e administrativização do Direito Penal.....	95
3.3.1. Fronteira entre ilícito administrativo e ilícito penal.....	99
3.3.2. Os delitos de acumulação.....	105

CAPÍTULO IV - O Direito Penal Tributário e o Direito Tributário Penal.....110

4.1. Notas Preliminares.....	110
4.2. A disciplina jurídica do ilícito fiscal.....	113
4.3. A administrativização do Direito Penal Tributário: a lei nº. 8.137/90.....	117
4.4. O bem jurídico-penal tutelado nos ilícitos tributários.....	122
4.5. Análise crítica acerca dos crimes fiscais e seus institutos no Brasil: a excessiva proteção aos crimes tributários.....	132
4.5.1. O prévio exaurimento da via administrativa e os crimes contra a ordem tributária.....	133
4.5.2. As causas extintiva e suspensiva de punibilidade nos crimes contra a ordem tributária.....	136
4.5.3. A Repatriação de capitais como possibilidade de extinção da punibilidade dos crimes tributários.....	142
4.5.4. Insignificância em delitos fiscais no Brasil: visão patrimonialista do bem jurídico.....	145

CAPÍTULO V - O Direito Penal simbólico e o panorama descriminalizante: a proteção subsidiária de bens jurídicos.....149

5.1. A função promocional e simbólica do Direito Penal.....	149
5.2. O bem jurídico: injusto penal e a descriminalização.....	154
5.3. A Constituição como limite do Direito Penal.....	157
5.4. Os princípios penais constitucionais: uma análise argumentativa capaz de sustentar a descriminalização dos crimes contra a ordem tributária.....	160
5.5. Propostas descriminalizantes.....	173

CONCLUSÃO: a desnecessidade de criminalização de condutas tributárias diante da intervenção mínima do Direito Penal.....191

REFERÊNCIAS.....198

INTRODUÇÃO - O bem jurídico penal na sociedade expansionista: a tutela de bens jurídicos supraindividuais, a administrativização do Direito Penal e a necessária busca por soluções alternativas à criminalização

A teoria do bem jurídico e o modelo de crime como ofensa a um determinado bem jurídico, ao longo do tempo, se concretizaram como critérios de delimitação não somente da matéria de incriminação, como dos próprios contornos da respectiva tutela. Trata-se de uma herança do Iluminismo que, não corroborando com modelos de Estado autoritários, afirma a legitimidade do Direito Penal no Estado Democrático de Direito.

A sociedade pós-moderna é marcada por profundas mudanças estruturais que alteraram significativamente toda configuração das relações humanas, provocando novos movimentos em todas as áreas de conhecimento – inclusive no âmbito jurídico.

Nesse contexto, tema que tem movimentado os debates na dogmática penal atualmente é a questão da legitimidade de tutela de bens jurídicos difusos. Diálogos tanto no Brasil como em toda América Latina e também em países da Europa têm levantado a análise crítica acerca da tutela penal de comportamentos que, em searas como a econômica e ambiental, causam danos a bens jurídicos difusos ou supraindividuais, de (mais) difícil demonstração no que diz respeito ao nexo de causalidade entre a conduta e o dano.

Nesse panorama, está a tutela penal da ordem econômica e nesta, especificamente, se encontra a tutela penal da ordem tributária que, no Brasil, hoje, se instrumentaliza principalmente pela lei nº. 8.137/90. Neste ponto, muito se tem discutido acerca da legitimidade do Direito Penal Tributário, diante de diversas controversas que tocam os institutos que integram este ramo jurídico, principalmente no que tange à extinção da punibilidade, mediante o pagamento do tributo, prevista nos delitos fiscais. Este fenômeno

tem provocado - além de uma enorme confusão legislativa e jurisprudencial - um intenso debate na seara acadêmica.

Nesse ínterim, em que se constata a função de delimitação da noção de bem jurídico, faz-se mister ressaltar os conhecidos impactos trazidos pela denominada sociedade expansionista, também chamada de sociedade de risco, no âmbito jurídico-penal, especialmente no que diz respeito à tutela de bens jurídicos supraindividuais de cunho econômico, ambiental, tecnológico ou de consumo, através do exacerbado crescimento da tipificação de crimes.

O contexto atual é de expansão do Direito Penal, com a fragilização dos critérios de imputação e inserção crescente de novos bens jurídicos sob sua tutela (ainda que não dotados de dignidade penal). A parcela mais significativa desse movimento de expansão resta caracterizada, atualmente, pela criminalização de diversas condutas relacionadas à proteção de bens jurídicos coletivos e também pela crescente flexibilização dos critérios de imputação.

Trata-se de uma crescente tipificação, que vem ocorrendo, principalmente, através da adoção de uma técnica legislativa assumidamente casuística, que tende a levar em consideração o Direito Penal cada vez mais como instrumento de controle acessório ao Direito Administrativo. Dessa forma, os tipos penais têm, cada vez mais, se assemelhado às normas de intervenção da Administração Pública, deixando de lado os requisitos clássicos da generalidade e abstração, além de ferir a própria dogmática penal.

Diante da transformação cada vez maior das normas penais em instrumentos de administração, são indiscutíveis as dificuldades práticas vivenciadas pelo operador do Direito Penal no contexto atual de insegurança social, no qual se demanda ao Estado a adoção de medidas cada vez mais exacerbadas como forma de responder às inseguranças e insatisfações sociais.

Contudo, é preciso cuidadosamente observar que a solução não parece estar em converter automaticamente normas administrativas em tipos penais já que, sem sombra de dúvidas, o Direito Penal, em seu caráter subsidiário, não existe para servir de instrumento simbólico de garantia de funções da Administração.

Ao contrário do que pretende o funcionalismo sistêmico, toda sociedade é um sistema concreto de relações interpessoais e não simplesmente um conjunto de regras de comportamento elevadas a um nível superior. E é justamente como produto dessas relações humanas que surgem os bens jurídicos.

Portanto, a determinação da necessidade de proteção penal, através da eleição dos bens jurídicos a serem tutelados por este ramo do Direito, precisa se desenvolver superando-se os discursos político-ideológicos, analisando-se, por outro lado, a realidade do objeto a ser protegido e, principalmente, a sua compatibilidade com o Estado Democrático de Direito e, portanto, com a satisfação de uma dignidade humana.

Assim, o sistema normativo, e aí está incluído o Direito Penal, deve existir para além de si mesmo, no sentido de que se realiza na medida em que se relaciona ao mundo fático, já que os indivíduos são a verdadeira e única causa da existência dos valores tutelados pelo sistema. Por isso, deve-se observar que o bem jurídico é um valor vinculado direta ou indiretamente à pessoa humana, mas, ainda, é preciso que esse valor tenha caráter de substancialidade, isto é, tenha condições de fundamentar um procedimento de demonstração de que tenha sido lesado ou posto em perigo.

Dessa forma, e em vista dos princípios fundamentais penais, é preciso que haja uma clara e precisa determinação, sob o ponto de vista político-criminal, do critério a ser adotado para legitimar a construção de determinada legislação penal, ressaltando-se que referido

critério deve se sobrepor aos interesses e valores conflitantes que convivem no âmbito da sociedade pós-moderna.

A experiência histórica tem demonstrado que negar o conceito de bem jurídico - ou sua formalização desprovida de valoração - tem permitido o exercício abusivo e autoritário do *jus puniendi* pelo Estado, prejudicando a própria condição humana. Portanto, parece que a norma penal somente é justificável na medida de sua necessidade à proteção das condições de vida de uma sociedade estruturada sobre a base da liberdade e da dignidade humana.

Portanto, o que se percebe é que o Direito Penal é instrumento insuficiente para a proteção plena e eficaz da ordem social, sendo certo que a intervenção penal sempre necessitou ser complementada pela intervenção de outros setores do ordenamento jurídico. Mas, na verdade, é preciso que esta ordem seja invertida: são os outros ramos de controle social, formais ou informais, que devem ser complementados pela intervenção penal, nos casos em que, *de per se*, não obtiverem a tutela e o controle dos valores fundamentais à manutenção da convivência social pacífica e ao desenvolvimento individual de cada um de seus membros.

De acordo com o princípio da *ultima ratio* da intervenção penal, cabe primeiramente aos meios não penais e mesmo não jurídicos o papel de domínio e controle dos riscos que pesam sobre a humanidade. Sendo as normas de comportamento insuficientes, em casos graves surge a necessidade de punição criminal das suas violações, a fim de alcançar uma prevenção minimamente eficaz.

Não se pode esquecer que a intervenção de outros setores do ordenamento jurídico - que não o Direito Penal - podem ser complementados pela intervenção penal nos casos em que não lograrem a tutela e o controle, *de per se*, dos valores fundamentais à manutenção da convivência social pacífica. E não o contrário.

Diante de todas essas constatações, surge, claramente, a necessidade de se aprofundar no estudo da evolução histórica do bem jurídico-penal e sua proteção diante do expansionismo da sociedade pós-industrial, especialmente no que diz respeito ao objeto de proteção dos crimes tributários, a fim de que, sob o caráter subsidiário do Direito Penal, se possa refletir acerca das diversas alternativas à criminalização exacerbada.

A criminalização de condutas tributárias, a exemplo da sonegação fiscal, não é um fato novo na realidade brasileira, tendo sido iniciado na década de 1950. Fatos recentes apontam para a necessidade de uma reflexão crítica sobre como esta criminalização tem sido tratada.

É notório - aos olhos de quem queira ver - o tratamento desigual dado pelo sistema de justiça criminal especificamente no que diz respeito à prática de delitos pelos donos do poder e do capital, ocasião em que os privilégios deliberadamente aparecem, denotando ao Direito Penal um caráter nitidamente simbólico, a exemplo da causa de extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal, o que não acontece diante da prática de delitos comuns praticados contra o patrimônio individual.

O presente trabalho tem como objetivo, portanto, analisar o Direito Penal Econômico brasileiro, com especial enfoque na criminalização de infrações tributárias, nas quais resta evidenciada a utilização do Direito Penal como instrumento de cobrança. Para tanto, será utilizado o método hipotético-dedutivo, a partir do qual serão construídas presunções através de várias hipóteses levantadas, a fim de tentar explicar o fenômeno objeto do estudo, através de uma metodologia de análise descritiva.

Dessa forma, objetiva-se analisar a evolução da teoria do bem jurídico como critério de legitimidade da intervenção penal. Mais especificamente, buscar-se-á analisar as teorias historicamente formuladas sobre o conceito de bem jurídico, partindo do Iluminismo,

passando por FEUERBACH, BIRNBAUM, FRANZ von LISZT, até chegar ao neokantismo, ao finalismo e, finalmente, às teorias funcionalistas de ROXIN e JAKOBS.

Será preciso observar que os bens jurídicos não se apresentam histórica e socialmente enquanto conceitos estanques. Revelam, pelo contrário, mutabilidade, na medida em que, sendo considerados primordialmente como objeto de tutela do Direito Penal enquanto bens essenciais à convivência harmônica em sociedade, referidos bens serão considerados de acordo com cada momento, já que o conceito de ‘fundamental’ também é variável.

Olhar-se-á para o instituto do bem jurídico como limitador ao *ius puniendi* e como garantidor das garantias individuais do cidadão, exercendo, pois, papel indispensável no Estado Democrático de Direito. Referida capacidade de o bem jurídico evidenciar de modo concreto os limites da intervenção estatal incide na necessária análise crítica acerca da necessidade ou não de tutela penal dos bens jurídicos, razão pela qual faz-se indispensável o estudo acerca da definição de critérios concretos que auxiliem a ação legiferante quando da seleção dos bens jurídicos que serão tutelados pelo Direito Penal.

Refletir sobre o instituto em comento ganha imensa importância quando resgatada (se é que um dia ela existiu) a concepção de que o Direito Penal age não como limite da liberdade individual, mas como seu garante, sendo indispensável questionar se atualmente se está diante de uma ampliação ou um esvaziamento do conceito de bem jurídico.

Em seguida, ter-se-á como objetivo estudar a tutela penal dos bens jurídicos supraindividuais em sua relação com a sociedade pós-industrial, num contexto de risco, de insegurança social e de expansionismo penal. Para isso, será de suma importância analisar a contribuição da doutrina que defende a intervenção penal no que diz respeito aos bens jurídicos de conteúdo difuso, bem como dos estudiosos que rechaçam referida tutela.

Serão analisadas as dificuldades especialmente dogmáticas, e também político-criminais, em se delimitar claramente o bem jurídico tutelado diante desse novo movimento de expansão penal, a fim de verificar se esta desmaterialização do conceito do bem jurídico é compatível com, por exemplo, os princípios da lesividade e da fragmentariedade.

Posteriormente, delimitar-se-á o estudo especialmente para, nesse contexto, analisar a problemática da delimitação do bem jurídico tutelado nos crimes tributários, verificando, a partir de uma análise crítica, a fronteira entre ilícito administrativo e ilícito penal, verificando o teor de administrativização do Direito Penal Tributário.

Para tanto, se faz necessário analisar de que forma se encontra a legislação e sua concretude quanto à matéria penal correspondente aos crimes contra a ordem tributária. Para tal propósito, elegeram-se alguns assuntos relacionados ao crime fiscal, a fim de constatar se, pela presente legislação, é idônea ou não a proteção do bem jurídico ordem tributária pelo Direito Penal.

Para tanto, verificar-se-á: a necessidade do prévio exaurimento da via administrativa para se ingressar com a correspondente ação penal; as implicações das causas extintiva e suspensiva de punibilidade nos crimes contra a ordem tributária; a possibilidade de repatriação de capitais como forma de extinção da punibilidade dos crimes tributários; e maneira específica de se delimitar os critérios de insignificância em delitos fiscais no Brasil.

Nesse contexto, serão ainda analisados de forma minuciosa os diversos princípios fundamentais penais, a fim de sustentar uma proposta descriminalizante, já que, como se sabe, é a partir de tais princípios que se poderá determinar – sob o ponto de vista político-criminal – qual o critério deve ser adotado para legitimar a construção e a existência de determinada legislação penal.

Insta, nesse sentido, investigar como se pode conduzir a um movimento de descriminalização, se este for, de fato, capaz de fornecer um maior equilíbrio à intervenção penal e retirar do plano ideal os preceitos de um Direito Penal verdadeiramente mínimo, em respeito à intervenção mínima que o fundamenta.

Por fim, portanto, o estudo terá como norte analisar a real função do Direito Penal frente à proteção subsidiária de bens jurídicos, para verificar a existência de alternativas descriminalizantes como meio para garantir a efetiva intervenção mínima do Direito Penal. Verificar-se-á, nesse sentido, se existem alternativas para tratar dos ilícitos tributários, mantendo-se a política fiscal arrecadatória, sem ferir as garantias individuais ou os postulados do Direito Penal, mormente o princípio da *ultima ratio*, a fim de que seja utilizado um meio que atinja de forma menos grave possível a dignidade e a liberdade dos cidadãos.

Além disso, será analisada, alternativamente e de modo bastante crítico, a possibilidade de, ao menos, ocorrer uma despenalização no que diz respeito aos crimes fiscais diante do caráter simbólico do Direito Penal nessa seara. Isso porque, como se sabe, a pena enquanto ameaça à liberdade dos cidadãos é a reação mais grave concebida pelo Direito, devendo-se procurar soluções a fim de delimitar os limites de intervenção desta área e, conseqüentemente, do poder punitivo do Estado.

Para além de seu efeito sistematizador, é preciso ter como base de fundamento ao longo de todo este trabalho, que a teoria do delito e as considerações de política criminal têm a função de restringir a interpretação e aplicação dos tipos penais, tarefa que demanda aprofundamento e continuidade por parte da ciência contemporânea do Direito Penal.

CONCLUSÃO: a desnecessidade de criminalização de condutas tributárias diante da intervenção mínima do Direito Penal

O conceito material de delito parece não ser claro na doutrina nacional e estrangeira, bem como a própria função das penas e a missão do Direito Penal. Daí porque ser de imprescindível importância a discussão atual sobre o rendimento da teoria do bem jurídico como critério de legitimidade da intervenção penal. Se não é sabido o que é propriamente o delito e para que serve a pena, logicamente todo o discurso penal terá dificuldades e, no âmbito do Estado Democrático de Direito, começar-se-á a patinar sobre quais os limites do Direito Penal.

A matéria penal gera especial problemática porque é valorativa, não é neutra. O Direito Penal não trabalha com meros fatos, mas com condutas humanas, que precisam ser valoradas e que estão dentro de um contexto fático, sendo analisadas a partir da valoração que lhes é feita. Valoração esta, frise-se, de cunho ético-social.

Paralelamente, tem-se um Direito que visa regular um poder - que é o poder punitivo do Estado - e, sendo certo que todo poder tem vocação de ampliação (vocação de amplitude) e tem um fundo político, o Direito Penal tem, conseqüentemente, sempre um viés político. Dessa forma, antes de tudo, é preciso ter em mente que para que qualquer cidadão possa vir a perder o seu direito fundamental à liberdade é preciso que haja uma justificativa muito clara. A legitimidade da punição de determinadas condutas não pode ser reconhecida unicamente a partir do referencial normativo, o que levaria à conclusão de que as convicções expressadas na norma são corretas por si mesmas.

Dessa forma, além do limite formal, existe (ao menos em tese) um segundo limite à intervenção penal, qual seja o conceito material do delito, que nada mais é do que a significação social negativa da conduta, ou seja, a necessária ofensa a um bem jurídico.

Diante disso, após analisar a evolução da teoria do bem jurídico como critério de legitimidade da intervenção penal, verifica-se que o conceito de bem jurídico-penal, desde a sua concepção, sofreu influência de teorias constituídas com a intenção de legitimar as normas penais, em face de determinada política social, fazendo com que a noção de bem jurídico-penal estivesse sempre vinculada ao regime político do Estado.

Desde os fins do século XIX, diante de uma crise do Estado Liberal, a burguesia passou a exigir uma intervenção mais intensa do Estado na atividade social, passando-se a exigir mais eficiência da atividade administrativa no setor econômico. Consequentemente, num cenário que agora era permeado pela noção de risco, surgiu um movimento de hipertrofia do Direito Penal, uma espécie de esquizofrenia legislativa, através de um crescimento cada vez maior do número de tipificações penais, a qual persiste até os dias atuais.

Com o chamado Direito Penal expansivo – caracterizado pelo protagonismo da delinquência clássica, pela valorização dos interesses da vítima, pelo populismo e politização, pela retomada do caráter aflitivo da pena e pelo reconhecimento de “novos” bens jurídicos -, passa-se a questionar se, num contexto de bens jurídicos supraindividuais, é, de fato, possível delimitar claramente o bem jurídico tutelado a fim de estabelecer sua ofensa concreta.

Nesse novo contexto, questiona-se, ademais, se é crível verificar a relação de causalidade entre a ação e seus possíveis efeitos, estabelecer se o bem jurídico é referido em última instância a interesses individuais ou não, bem como definir se essa desmaterialização do bem jurídico é compatível com os princípios da ofensividade e da intervenção penal mínima.

Assim, indo de encontro aos movimentos clássicos que restringem o Direito Penal, a exemplo da Escola de Frankfurt, vem surgindo na atualidade – diante da angústia da insegurança coletiva – um anseio pela ampliação da intervenção penal, que passa a ser visto não mais como instrumento de defesa dos cidadãos, mas como meio de intervenção coativa do Estado. O Direito Penal, agora visto sob um olhar expansionista, sofre ameaça de mácula da

sua verdadeira função, percebendo-se cada vez mais uma reviravolta no que diz respeito aos seus pressupostos científicos e a seus princípios fundamentais.

Neste núcleo de proteção coletiva, pousa o bem jurídico ordem tributária, hoje tutelado pelo Direito Penal pátrio também por meio da lei n. 8.137/90.

Não há dúvidas de que o tributo representa uma forma legítima e necessária de ingresso financeiro no Estado, com o objetivo de que este possibilite à população os instrumentos e políticas sociais de que tem direito. Não obstante verificar-se que a fraude ou o inadimplemento contra o sistema tributário representa, em certa medida, a deficiência dessas contraprestações, se faz necessária a utilização de instrumentos de repressão à inadimplência tributária, seja ela fraudulenta ou não. Quanto a isso, não há discussão.

O cerne da questão, contudo, esteve em discernir se a melhor forma de resolver a questão do não pagamento do tributo devido – e da porventura fraude utilizada para tanto – deve ser através da criminalização desta conduta, mormente quando se verificam diversas nuances específicas da legislação penal tributária que, dentro de si mesmas, provocam desigualdades – favorecendo aqueles que podem efetuar o pagamento, por exemplo -, bem como se mostra desigual quando comparada aos demais crimes patrimoniais comuns previstos no Código Penal.

É dizer: a discussão central não diz respeito a encontrar um interesse que justifique a intervenção penal, mas em verificar se esse dito interesse merece ou não a específica tutela penal. Nesse sentido, a teoria do bem jurídico consegue sim alcançar uma intenção crítica, haja vista ser o bem jurídico o ponto referencial para outros princípios fundamentais que permitirão concluir a análise acerca da legitimidade do Direito Penal.

Desta forma, buscou-se trazer à baila o debate acerca da legitimidade do Direito Penal em matéria fiscal – fundamentado no seu dever de intervenção mínima -, pois ao permitir que se proceda, por exemplo, à extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, sem

considerar o desvalor da ação criminosa, o Direito Penal perde sua função de proteção, já que tal possibilidade, com o fim de incrementar a arrecadação, retira, por outra via, o caráter da prevenção geral da pena para os crimes tributários.

O que se percebeu foi a existência de um Estado que demonstra estar cada vez mais interessado em soluções penais simbólicas, sem qualquer efetividade, gerando uma sensação de repressão e segurança perante a sociedade, sob a égide de um Direito Penal que, na verdade, se mostra cada vez mais um programa desigual e seletivo de controle social dos mais pobres e garantidor do poder político e econômico nas mãos das classes mais privilegiadas.

Um dos exemplos mais claros é a mencionada previsão legal da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários: um claro mecanismo de seleção que ocorre muito próximo ao auge do processo de criminalização - a execução penal -, permitindo que haja toda movimentação do aparato burocrático criminal e, ainda assim, evita-se a possibilidade de que os agentes ativos dos delitos tributários cheguem aos estabelecimentos prisionais.

Esta hipótese de extinção da punibilidade, sem limite temporal no que diz respeito à satisfação integral do débito, não deixa dúvida à conclusão de que o maior interesse do Estado não é outro que não a satisfação da dívida. Com o fim, portanto, arrecadatório, o Direito Penal é utilizado apenas para intimidar o contribuinte ao pagamento do tributo, cuja natureza, da exação, é eminentemente social.

Erroneamente mercantilizando o Direito Penal – partindo unicamente de premissas econômicas -, o Estado confronta dinheiro com liberdade, fazendo do bem jurídico ordem tributária um mero interesse político. Nunca se valorizou tanto as penas, visualizando-se um cenário de uma hemorragia legislativa criminalizadora que parece nunca ser estancada, abarrotando os presídios de pessoas que, na realidade, não são os principais cometedores do

crime de sonegação mas que, por não poderem ser beneficiados com os institutos descriminalizantes, acabam por pagar o preço da desigualdade social e legislativa.

Ou o ressarcimento do dano é causa extintiva de punibilidade para todos os crimes patrimoniais sem violência real ou ficta, ou não o é para nenhum deles, sob pena de abandonar-se a equidade ao adotarem-se soluções diversas para questões semelhantes.

A inflação legislativa penal, portanto, que atinge sobretudo os sujeitos abandonados materialmente, decorre dos anseios arrecadatários estatais, bem como da necessidade política de manter o apoio das classes subordinadas, por meio da propagação de uma falsa sensação de isonomia sem a qual o sistema perderia por completo sua legitimidade.

Finalizando, portanto, a análise proposta, verifica-se que a descriminalização do crime tributário é plenamente possível quando da adoção de outras modalidades repreensivas, evitando-se esvaziar o extrato substancial deste delito penal, isto é, o seu – em tese – caráter material.

A criminalização, por representar um processo estigmatizante e seletivo, deve estar limitada à proteção de bens jurídicos constitucionalmente relevantes e em conformidade ao princípio da legalidade em seu sentido material e racional, evitando-se, assim, a concretização das suas nocivas funções simbólicas.

Dessa forma, a substituição do sistema penal por outros ramos do direito, a exemplo do Direito Administrativo, é exigência corrente, mesmo que implique em mudanças e certa dificuldade.

A mesma política criminal que optou por extinguir a punibilidade quando do pagamento do tributo devido deve, agora – ao contrário de uma mera tática para obtenção de dividendos políticos de curto prazo fundada no sentimento público de impunidade - reduzir o mal desenvolvido pelo sistema penal, a fim de reduzir cada vez mais os números de presos

com o objetivo de criar meios verdadeiramente capazes de alcançar a tão almejada ressocialização.

A despeito do prejuízo para a Administração Fiscal e, conseqüentemente, para toda a sociedade, trazido pela sonegação, dogmáticamente falando – e com o auxílio da moderna política criminal -, as infrações tributárias podem (e devem) ser descriminalizadas, cabendo ao Fisco aprimorar-se tecnológica, humana e materialmente, para que possa exercer plenamente as atribuições que lhes são próprias.

O tema, ora proposto, longe está de se esgotar. Ficam aqui considerações, ressaltando-se que, independentemente das futuras escolhas políticas e dos mecanismos de proteção do bem jurídico tutelado na fraude fiscal, há que se respeitar os princípios adotados e ratificados pela Constituição, principalmente os direitos e garantias fundamentais do ser humano, tais como a dignidade da pessoa humana, em contínuo primor pela mais ampla liberdade.

Alternativamente, comprovado que o Direito Penal claramente vem sendo utilizado com finalidades extrapenais, o que viola o dever constitucional de exclusiva proteção dos bens jurídicos essenciais, seria possível, ao menos, uma desprisonalização dos crimes fiscais, mediante a aplicação de sanções de caráter eminentemente pecuniárias ou restritivas de direitos, que não colocam em risco a liberdade do cidadão.

É preciso, portanto, sob o olhar crítico de que o Direito Penal - especialmente no que tange aos delitos fiscais – atualmente possui uma função simbólica, promocional e arrecadatória, verificar que a Constituição deve ser compreendida como fundamento, mas sobretudo como limite ao Direito Penal, capaz de sustentar a desprisonalização.

Sendo certo que a criminalização nunca deveria servir de máscara para solução de um problema sócio-político-econômico, outra conclusão não há que uma urgente reforma legislativa no norte descriminalizatório sobretudo de tipos penais sem legitimidade normativa,

a qual, indispensavelmente, deverá ser acompanhada por um fortalecimento do Direito Administrativo e suas instituições.

O fim arrecadatório não faz parte da genética do Direito Penal, sendo inadmissível que este seja utilizado como meio para corrigir as falhas e dificuldades da Administração Fiscal brasileira. A única função que (ainda) confere legitimidade ao Direito Penal, dentro de um Estado Democrático de Direito, é a da tutela fragmentária e subsidiária de bens jurídicos, contendo a tendência inflacionária e reafirmando seu papel de instrumento de controle social excepcional.

O real controle da criminalidade não é missão do Direito Penal, e sim de boas políticas públicas sociais, que forneçam ao cidadão consciência do seu papel na sociedade bem como capacidade de superar os conflitos desviantes.

O Direito Penal, frise-se, não é e nunca será instrumento de governo para implementação de políticas públicas, não serve como mecanismo de correção das disfuncionalidades do sistema social, não é ferramenta para prevenção de riscos, não é arma de combate ao crime.

REFERÊNCIAS

ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. Acerca de la teoría de bienes jurídicos. **Revista Penal**, n. 18, p. 3-44, España, 2006.

AYALA GOMEZ, Ignacio. **El delito de defraudación tributaria**: artículo 349 del Código Penal. Madrid: Civitas, 1998.

BAJO FERNÁNDEZ. **Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial**. 1 ed. Madrid, 1978.

BALEEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARATTA, Alessandro. Funções instrumentais e simbólicas do direito penal. Lineamentos de uma teoria do bem jurídico. **Revista Brasileira de ciências criminais**. Ano 2. nº 5, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

_____. Principios del derecho penal mínimo: para una teoría de los derechos humanos como objeto y límite de la ley penal. **Doctrina Penal**: teoría y práctica en las ciencias penales, Buenos Aires, v. 10, 37/40, p. 623-650, 1987. Disponível em: http://201.23.85.222/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=16751. Acesso em: 31 out. 2019.

BASTOS, Maria Manuel; MARQUES, Frederico Moyano. Breves considerações sobre mediação penal. **Sub Judice: justiça e sociedade**, Coimbra, n. 37, p. 85-91., out./dez. 2006. Disponível em: http://201.23.85.222/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=68277. Acesso em: 20 nov. 2019.

BATISTA, Nilo. Algumas palavras sobre descriminalização. **Revista de Direito Penal**, Rio de Janeiro, 13/14, p. 28-40., jan./jun. 1974, p. 34. Disponível em: http://201.23.85.222/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=20453. Acesso em: 21 nov. 2019.

_____. **Introdução crítica ao direito penal brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renavan, 1999.

_____. **Introdução Crítica ao Direito Penal Brasileiro**. Rio de Janeiro: Revan, 2005.

BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. Tradução de José Cretella Júnior e Agnes Cretella. 2. Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

_____. **Dos delitos e das penas**. São Paulo: EDIPRO, 2000.

BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. **Bem jurídico-penal**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

_____. **Da teoria do bem jurídico como critério de legitimidade do direito penal**. Tese de Livre-Docência. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

_____. Delitos de acumulação e racionalidade da intervenção penal. **Boletim IBCCRIM**. São Paulo: IBCCRIM, ano 17, n. 208, p. 03-05, mar., 2010.

_____. Delitos sem bens jurídicos?. **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, v. 15, n. 181, p. 4-5, dez. 2007.

_____. Direitos humanos e direito penal: limites da intervenção penal racional no estado democrático de direito. **Direito penal contemporâneo: questões controvertidas**. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. Discursos de emergência e política criminal: o futuro do direito penal brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 103, p. 411-436, jan./dez. 2008.

_____. O rendimento da teoria do bem jurídico no direito penal atual. **Revista Liberdades**. São Paulo, n. 1, p. 16-29, mai./ago. 2009.

BECK, Ulrich. **La irresponsabilidad organizada**. trad. Elisa Renau, disponível em://perso.gratisweb.com/carlosmanzano/Beck01.htm

_____. **La sociedad del riesgo**. Hacia una nueva modernidad. Traducción de Jorge Navarro, Daniel Jiménez e Maria Rosa Borrás. Barcelona: Paidós, 1998.

_____. “Momento Cosmopolita” da sociedade do risco. **Com Ciência**, n. 104, 2008. Disponível em: <<http://comciencia.scielo.br/pdf/cci/n104/a09n104.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

_____. **Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade**. Tradução de Sebastião Nascimento. São Paulo: Ed. 34, 2010.

BENEDETTI, Carla Rahal. **Criminal Compliance**. Instrumento de Prevenção Criminal Corporativa e Transferência de Responsabilidade Penal. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

BIRNBAUM, Johann Michael Franz. **Sobre la necesidad de una lesión de Derecho para el Concepto de Delito**. Traducción de José Luiz Gusmán Dalbora. Buenos Aires: BdeF Editorial, 2010.

BORTOLINI, André Luis. O simbólico direito penal econômico e a possível descriminalização a partir do direito administrativo sancionador. In: **ESTUDOS críticos sobre o sistema penal**. Organização de Jacson Luiz ZILIO, Fábio da Silva BOZZA. Curitiba: LedZe, 2012. Disponível em: http://201.23.85.222/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=100577. Acesso em: 20 nov. 2019. p. 797-810, p. 805. Disponível em: http://201.23.85.222/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=100929. Acesso em: 20 nov. 2019.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Princípio da precaução, direito penal e sociedade de risco. **IBCCRIM** 61, 2006.

BRANDÃO, Cláudio. Bem jurídico e norma penal: a função da antinormatividade na teoria do crime. **Revista Delictae**, vol. 3, nº 4, jan.-jun. 2018.

_____. **Tipicidade penal**: dos elementos da dogmática ao giro conceitual do método entimemático. Coimbra: Almedina, 2012.

BUSTOS RAMÍREZ, Juan. **Control social y sistema penal**. Barcelona, PPU, 1987.

_____. Los bienes colectivos. Estudios de derecho penal en homenaje al profesor Luis Jimenez de Asua. **Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense**, n. 11, Madrid, junio, 1986.

_____. **Manual de derecho penal español**. Parte General. Barcelona: Ariel, 1984.

BUSTOS RAMÍREZ, Juan; HORMAZÁBAL MALARÉE, Hernán. **Lecciones de derecho penal**, Madrid: Editorial Trotta, 1997, v. I: Fundamentos del sistema penal, esquema de la teoría del delito y del sujeto responsable y teoría de la determinación de la pena.

CERVINI SANCHEZ, Raúl. Derecho penal económico: concepto y bien jurídico. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 11, n. 43, p. 81-108, abr./jun. 2003.

CIRINO DOS SANTOS, Juarez. **A moderna teoria do fato punível**. Rio de Janeiro: Revan, 2002.

COELHO, Yuri Carneiro. **Bem jurídico-penal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003.

CORCOY BIDASOLO, Mirentxu. ¿Cabe limitar la expansión del derecho penal pese a proteger nuevas modalidades delictivas? In: **Dogmática penal del tercer milenio**. Libro homenaje a los profesores Eugenio Raúl Zaffaroni y Klaus Tiedemann. Lima: Ara, 2008.

COSTA ANDRADE, Manuel da. A dignidade penal e a carência de tutela penal como referências como referências de uma doutrina teleológico-funcional do crime, **Revista Portuguesa de Ciências Criminais**, ano 2, fasc. 2, abr.-jun., 2002.

_____. Contributo para o conceito de contra-ordenação. In: **Direito Penal Económico Europeu**: textos doutrinários, V. I. Coimbra: Coimbra Editora, 1998.

COSTA, Helena Regina Lobo da. **Proteção penal ambiental**. Viabilidade, efetividade, tutela por outros ramos do direito. São Paulo: Saraiva, 2010.

COSTA, José de Faria. O fenómeno da globalização e o direito penal económico. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 9, n. 34, p. 09-25., abr./jun. 2001.

CUNHA, Filipa Nunes. A admissibilidade de (co)existência do confisco e outros mecanismos de recuperação de vantagens no âmbito dos crimes tributários. **Revista do Ministério Público de Lisboa**, Lisboa, v. 38, n. 151, p. 171-196., jul./set. 2017, p. 175. Disponível em: http://201.23.85.222/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=138859. Acesso em: 20 nov. 2019.

CUNHA, Maria da Conceição Ferreira da. **Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização**. Porto: Universidade Católica Portuguesa Editora, 1995.

DIAS, Augusto Silva. **Delicta in se e Delicta mere Prohibita**. Uma análise das discontinuidades do ilícito penal moderno à luz da reconstrução de uma distinção clássica. Coimbra: Coimbra Ed., 2008.

_____. What if everybody did it? Da incapacidade de ressonância do Direito Penal à figura da acumulação. **Revista Portuguesa de Ciência Criminal**, nº 13, 2003.

DIAS, Jorge de Figueiredo. O direito penal económico entre o passado, o presente e o futuro. **Revista Portuguesa de Ciência Criminal**. Coimbra, v. 22, n. 3, p. 521-543, jul./set. 2012.

_____. O direito penal entre a sociedade industrial e a sociedade do risco. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. São Paulo, v. 9, n. 33, p. 39-66, jan./mar. 2001.

_____. O papel do direito penal na proteção de gerações futuras. **Boletim da Faculdade de Direito**, Coimbra, n. 75, 2003.

_____. **Questões fundamentais do direito penal revisitadas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

_____. **Temas básicos da doutrina penal**. Coimbra: Coimbra Ed., 2001.

DÍEZ RIPOLLÉS, José Luis. **La política criminal en la encrucijada**. Montivideo: BdeF Editorial, 2007.

DOTTI, René Ariel. **Bases e alternativas para o sistema de penas**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.

_____. **Curso de direito penal: parte geral**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares. (Coords.) **Direito penal tributário**. São Paulo: MP Editora, 2005.

FEIJOO SÁNCHEZ, Bernado. Sobre a “administrativização” do direito penal na “sociedade de risco”. Notas sobre a política criminal no início do século XXI. **Revista Libertades**, n. 7, maio/ago., 2011.

FEINBERG, Joel. **The moral limits of the criminal Law**. V. I. Harm to others. Oxford: Oxford University Press, 1984.

FERNANDEZ CARRASQUILLA, Juan. El problema de la enseñanza del Derecho penal. In: **Pensamiento penal moderno**. Bogotá: Universidades Externado y Del Rosario, 1991.

FERRAJOLI, Luigi. A pena em uma sociedade democrática. **Revista Discursos sediciosos – crime, direito e sociedade**. Instituto Carioca de Criminologia. Ano 7, nº 12. Rio de Janeiro: Revan, 2002.

_____. **Direito e razão**: teoria do garantismo penal. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

FEUERBACH, Paul Johann Anselm Ritter Von. **Tratado de derecho penal común vigente em Alemania**. Trad. de la 14. edición alemana Eugenio Raúl Zaffaroni y Irma Hagemeyer. Buenos Aires: Hammurabi, 1989.

FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes tributários**: legislação penal especial em homenagem a Raul Chaves. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.

GALVÃO, Fernando. **Direito Penal Tributário**: imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015.

GERVÃO, Eliana. **Revisão do sistema jurídico relativo à infração fiscal**. Coimbra: Coimbra Editora, 1999.

GIULIANI, Emília Merlini. A função crítica do bem jurídico supraindividual frente à intervenção penal. **Revista Justiça e Sistema Criminal**, v. 6, n. 11, p. 101-120, jul./dez. 2014.

GOLDSCHMIDT, James. **Derecho, derecho penal y proceso**. Tomo I. Problemas fundamentales del derecho. Jacobo López Barja de Quiroga (Ed.). Madrid: Marcial Pons, 2010.

GONZÁLEZ RUS, Juan José. **Bien jurídico y constitución**. Madrid: Fundación Juan March, 1978.

GRACIA MARTÍN, Luis. Contribución al esclarecimiento de los fundamentos de legitimidad de la protección penal de bienes jurídicos colectivos por el Estado social y democrático de derecho. **Revista Peruana de Ciencias Penales**, n. 24, p. 363-389, p. 377/378. Disponível em: http://201.23.85.222/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=98943. Acesso em: 20 set. 2018.

GRECO, Luís. Breves reflexões sobre os princípios da proteção de bens jurídicos e da subsidiariedade no direito penal. **Revista Jurídica do Ministério Público de Mato Grosso**, Cuiabá, v. 2, n. 3, p. 249-276., jul./dez. 2007.

_____. Comentário ao estudo de Schünemann "o direito penal é a *ultima ratio* da proteção de bens jurídico: sobre os limites invioláveis do direito penal em um estado de direito liberal". In: IBCCRIM. **IBCCRIM 25 anos**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017. Disponível em: http://201.23.85.222/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=137760. Acesso em: 31 out. 2019. p. 201-210.

_____. “Princípio da ofensividade” e crimes de perigo abstrato: uma introdução ao debate sobre o bem jurídico e as estruturas do delito, **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, n. 49, jul.-ago., 2004, São Paulo.

GUZELLA, Tathiana Laiz. Os crimes contra a ordem tributária à luz de propostas desprisonalizantes. 2009. Dissertação (**Mestrado em Direito Empresarial e Cidadania**) - Centro universitário de Curitiba.

HASSEMER, Winfried. **Bienes jurídicos en el derecho penal**. In: Estudios sobre Justicia Penal. Homenaje al Profesor Julio B. J. Maier. Buenos Aires: Editores Del Puerto, 2005.

_____. **Derecho Penal Simbólico y protección de Bienes Jurídicos**, en Varios Autores, Pena y Estado, Santiago: Editorial Jurídica Conosur, 1995.

_____. Lineamentos de una teoría personal del bien jurídico. **Doctrina Penal: teoría y práctica en las ciencias penales**. Buenos Aires, v. 12, 1989.

_____. Perspectivas del derecho trad. de E. Anarte Borralló, **Revista Penal**, nº 1. Barcelona: Praxis, 1998.

_____. Rasgos y crisis del derecho penal moderno. Trad. de E. Larrauri. In: **Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales**. Madrid: Ministério da Justiça, 1992.

HASSEMER, Winfried; MUÑOZ CONDE, Francisco. **Introducción a la Criminología y al Derecho Penal**. Valencia: tirant lo blanch, 1989.

HEFENDEHL, Roland. El bien jurídico como eje material de la norma penal. In: Hefendehl, Roland (Org.). **La teoría del bien jurídico**. ¿Fundamento de legitimación del Derecho Penal o juego de abalorios dogmático? Edição espanhola a cargo de R. Alcácer, M. Marín, I. Ortiz de Urbina. Barcelona: Marcial Pons, 2007.

HEINE, Günter. La Ciencia del derecho penal ante las tareas del futuro, in **La Ciencia del derecho penal ante el nuevo milenio** (coord. Francisco Muñoz Conde), Valencia, 2004.

HERZOG, Félix. **Algunos riesgos del derecho penal del riesgo**. Revista Penal, n. 4, 1999.

HORMAZÁBAL MALARÉE, Hernán. **Bien jurídico y estado social y democrático de derecho: el objeto protegido por la norma penal**. Barcelona: PPU, 1991.

_____. El principio de lesividad y el delito ecológico. In: QUINTERO OLIVARES, Gonzalo; MORALES PRATS, Fermín (Coord.). **El nuevo derecho penal español**. Estudios penales en memoria del professor José Manuel Valle Muñiz. Navarra: Aranzadi, 2000.

HUGO, Maicon Guedes. Política criminal no direito penal tributário: uma abordagem pela descriminalização substitutiva utilizando o Direito Administrativo Sancionador. **Dissertação de Mestrado** – Programa de Pós-graduação em Direito da UFPR. Curitiba: 2007.

JAKOBS, Günther. **Bases para una teoría funcional del Derecho penal**. Traducción de Manuel Cancio Meliá, Bernardo Feijóo Sanchez e outros. Lima: Palestra Editores, 2000.

_____. **Derecho penal.** Parte general. Fundamentos y teoría de la imputación. Trad. Joaquín Cuello Contreras e José Luis Serrano González de Murillo. Madrid: Marcial Pons, 1995.

_____. **Sobre la normativización de la dogmática jurídico-penal.** Traducción de Manuel Cancio Meliá y Bernardo Feijóo Sanchez. Madrid: Civitas, 2003.

JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. **Tratado de derecho penal.** Tomo I. Concepto del derecho penal y de la criminología, historia e legislación penal comparada. 4 ed. atualizada. Buenos Aires: Editorial Losada, 1964.

JÚNIOR, Gilberto José Pinheiro. **Crimes econômicos:** as limitações do direito penal. Campinas: Edicamp, 2003.

KERN, Alexandre. **O controle penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

LIMA, Vinicius de Melo. O princípio da culpa e os delitos cumulativos. **Revista do Ministério Público do RS**, n. 63, maio-set. 2009.

LIRA, Cláudio Rogério Sousa. **Direito penal da pós-modernidade:** a racionalidade legislativa para uma sociedade de risco. Curitiba: Juruá, 2015.

LISZT, Franz von. **La idea del fine n el derecho penal,** México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1994.

_____. **Tratado de Derecho Penal.** Trad. Luís Jimenez de Asúa. 3. ed. Madrid: Reus. t.2.

_____. **Tratado de direito penal alemão.** Tradução de José Hygidio Duarte Pereira. Rio de Janeiro: F. Briguiet & C., 1899, Tomo I.

LOPES, Maurício Antônio Ribeiro. **Alternativas para o direito penal e o princípio da intervenção mínima.** Revista dos Tribunais, v. 757, 1998.

LUISI, Luiz. **Os princípios constitucionais penais.** Porto Alegre: Fabris, 1991.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Atlas, 2008.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **Interesses difusos:** conceito e legitimação para agir. 5ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

MARQUES, Rena do Valle Melo. Crimes tributários à luz do conceito de bem jurídico penal e do princípio de intervenção mínima: criminalização ou descriminalização? 2011. 136f. Dissertação (**Mestrado em Direito Econômico**) – Programa de Pós-Graduação em Ciência Jurídicas/Universidade Federal da Paraíba.

MARTÍN, Luis. Contribución al esclarecimiento de los fundamentos de legitimidad de la protección penal de bienes jurídicos colectivos por el Estado social y democrático de

derecho. **Revista Peruana de Ciencias Penales**, n. 24, p. 363-389. Disponível em: http://201.23.85.222/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=98943. Acesso em: 20 set. 2018.

MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva. O princípio ético do Bem Comum e a concepção jurídica do interesse público. v. 2, nº 13. **Revista Jurídica Virtual**: Brasília, jun., 2000.

MASI, Carlo Velho. **Criminalidade econômica e repatriação de capitais**: um estudo à luz da política criminal brasileira. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2012.

MATA BARRANCO, Noberto J. de La; MATA BARRANCO, Ignacio de La. La figura de la autorización en la lesión de bienes jurídico-penales de carácter supraindividual. In: LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Jacobo; ZUGALDÍA ESPINAR, José Miguel (Coord.). **Dogmática y lei penal**. Libro homenaje a Enrique Bacigalupo. Madrid: Marcial Pons, 2004.

MAYER, Max Ernest. **Derecho Penal** – Parte General. Coleção: Maestros del Derecho Penal, n. 25. Madri: Editora B de F, 2007.

MIR PUIG, Santiago. Bien jurídico y bien jurídico penal como límites del *jus puniendi*. **Estudios Penales y Criminológicos**. Santiago de Compostela: Universidade de Santiago de Compostela. nº. 14, jan./dez. 1991.

_____. El derecho penal en el estado social y democrático de derecho. Barcelona: Editorial Ariel, 1994.

_____. **Introducción a las bases del derecho penal**. 2ª ed. Buenos Aires: Julio César Faira Ed., 2002.

MEZGER, Edmund. **Tratado de derecho penal**. Trad. de la 2. edic. alemana José Arturo Rodríguez Muñoz. Tomo I. Madrid: Editorial Revista de Derecho Penal Privado, 1935.

MOCCIA, Sergio. De la tutela de bienes a la tutela de funciones: entre ilusiones postmodernas y reflujos iliberales. In: SILVA SANCHES, J. M. **Política criminal y nuevo derecho penal: homenaje a Claus Roxin**. Barcelona: Bosch, 1997.

MONTE, Elio Lo. **Principios de derecho penal tributario**. Buenos Aires: B de F, 2006.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 2 v., 3 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MORIN, Edgar. **Para onde vai o mundo?** 2 ed. Petrópolis: Vozes, 2010.

MUÑOZ CONDE, Francisco. **Introducción ao derecho penal**. Barcelona: Bosch, 1975.

_____. **Introducción al derecho penal**. Montevideo-Buenos Aires: BdeF, 2011.

OLIVEIRA, Ana Carolina Carlos de. A tutela (não) penal dos delitos por acumulação. **Revista Liberdades**, nº 14 - setembro/dezembro de 2013.

OLIVEIRA JUNIOR, Gonçalo Farias de. **Ordem econômica e direito penal antitruste**. 2. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2009.

PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários – uma visão prospectiva de sua despenalização**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

PANOEIRO, Jose Maria de Castro. **Política criminal e direito penal econômico**: um estudo interdisciplinar dos crimes econômicos e tributários. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2014.

PANZERI, André de Almeida. A sanção de perda de bens no direito penal econômico. **Revista Brasileira de Ciências Criminais – RBCCRIM** 52/09, jan.-fev. 2005.

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

PELARIN, Evandro. Bem jurídico-penal: um debate sobre a descriminalização. São Paulo: **IBCCRIM**, 2002.

PÉREZ, Carmen Lamarca. Una alternativa a la solución judicial de los conflictos: la mediación penal. **La ley penal**: revista de derecho penal, procesal y penitenciario, Madrid, v. 4, n. 44, p. 5-8., dez. 2007. Disponível em: http://201.23.85.222/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=65723. Acesso em: 20 nov. 2019.

PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico e constituição**. 5. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____. **Direito penal econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

QUINTERO OLIVARES, Gonzalo; MORALES PRATS, Fermín (Coord.). **El nuevo derecho penal español**. Estudios penales en memoria del professor José Manuel Valle Muñiz. Navarra: Aranzadi, 2000.

RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes do Direito Penal Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997.

RIOS, Rodrigo Sánchez. **Das causas de extinção de punibilidade nos delitos econômicos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. **O crime fiscal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito penal**. Trad. André Luís Callegari, Nereu José Giacomolli. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

_____. **Derecho Penal**: parte general. Tomo I. Tradução da 2. ed. alemã por Diego-Manuel Luzón Pena, Miguel Díaz y Garcia Conllo e Javier de Vicente Remesal. Madrid: Civitas, 1997

_____. **¿Es la protección de bienes jurídicos una finalidad del derecho pena?** In: HEFEDENHL, Roland (Ed.). *La Teoría del bien jurídico. ¿Fundamento de legitimación del derecho penal o juego de abalorios dogmático?* Madrid: Marcial Pons, 2007.

_____. **Política criminal y sistema del derecho penal.** Trad. Francisco Muñoz Conde. Barcelona, 1972.

_____. **Política criminal e sistema jurídico-penal.** Tradução de Luís Greco. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. **Problemas básicos del derecho penal.** Trad. Diego-Manuel Luzón Peña. Madrid: Ed. Reus, 1976.

_____. **Que comportamentos pode o Estado proibir sob ameaça de pena? Sobre a legitimação das proibições penais.** Texto distribuído aos inscitos no seminário ocorrido em Porto Alegre, nos dias 18 a 20 de março de 2004, em homenagem ao Professor Claus Roxin, organizado pelo Prof. Cezar Roberto Bitencourt, p. 1-12.

SÁ, Ana Luiza Barbosa de. **Controle racional das normas de direito penal econômico.** Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2014.

SAAVEDRA, Giovani Agostini; BUONICORE, Bruno Tadeu. A extinção da punibilidade nos crimes fiscais pela perspectiva criminológica. **Revista direitos humanos fundamentais**, Osasco, v. 13, n. 1, p. 143-184., jan./jun. 2013, p. 182. Disponível em: http://201.23.85.222/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=109973. Acesso em: 20 nov. 2019.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

SANTANA VEGA, Dulce María. **La protección penal de los bienes jurídicos colectivos.** Madrid: Dykinson, 2000.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Um discurso sobre as ciências.** 7 ed. São Paulo: Cortez, 2010.

SANTOS, Marina Oliveira Teixeira dos. A expansão do direito penal europeu frente à subsidiariedade da tutela penal: alternativa a partir da mediação penal de adultos portuguesa. **Revista brasileira de direito processual penal**, Belo Horizonte, v. 5, n. 1, p. 219-251., 2019. Disponível em: http://201.23.85.222/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=152538. Acesso em: 20 nov. 2019.

SANTOS FILHO, Ricardo Toledo. A sanção penal nos crimes contra a ordem tributária. Análise empírica do posicionamento da jurisprudência. In: **ESTUDOS em homenagem a Vicente Greco Filho.** Organização de Renato de Mello Jorge SILVEIRA, João Daniel RASSI. São Paulo: LiberArs, 2014, p. 525-526. Disponível em: http://201.23.85.222/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=111521. Acesso em: 20 nov. 2019. p. 517-547. Disponível em: http://201.23.85.222/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=116166. Acesso em: 20 nov. 2019.

SCHÜNEMANN, Bernd. Consideraciones críticas sobre la situación espiritual de la ciência jurídico-penal alemana. Traducción de Manuel Cancio Meliá. **Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal**, año II, n. 1-2, Buenos Aires: Ad-Hoc, 1996.

_____. O direito penal é a *ultima ratio* da proteção de bens jurídicos!: sobre os limites invioláveis do direito penal em um Estado de Direito liberal. Tradução de Luís Greco. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, IBCCRIM, v.13, n. 53, p. 9-37, mar./abr. 2005.

SHIRAKI, Ariella Toyama. A legitimidade do direito penal econômico como direito penal do perigo – Uma análise à luz dos princípios da lesividade e da intervenção mínima. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, RBCCRIM, N. 83, p. 7-52, 2010.

SICA, Leonardo. Caráter simbólico da intervenção penal na ordem econômica. **Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo – RIASP** 2/105, jul./dez. de 1998, p. 585-603.

SILVA FRANCO, Alberto; STOCO, Rui (Coord.). **Leis Penais e sua Interpretação Jurisprudencial**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús Maria. **A expansão do direito penal. Aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais**. Trad. Luiz Otávio de Oliveira Rocha. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

_____. **Aproximación al derecho penal contemporáneo**. Barcelona: J. M. Bosch, 1992.

_____. **Eficiência e direito penal**. Tradução: Mauricio Antonio Ribeiro Lopes. Barueri: Manole, 2004.

_____. **La expansión del derecho penal**. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales. Madrid: Civitas, 1999.

_____. **La expansión del derecho penal**. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales. Madrid: Civitas, 2001.

_____. **Política criminal y nuevo Derecho penal**. Libro homenaje a Claus Roxin. Barcelona: J.M. Boch, 1997.

SILVEIRA, Fabiano Augusto Martins. A legislação Penal Brasileira em Face da Chamada Sociedade do Risco. **Revista IOB de Direito Penal e Processual Penal**, ano XI, n. 61, p. 47-56, abr./maio 2010.

SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. **Direito penal econômico como direito penal de perigo**. São Paulo: RT, 2003.

_____. **Direito Penal supra-individual: interesses difusos**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

SISTI, Jaqueline Tortola Ribeiro; TEIXEIRA, Rodrigo Valente Giublin. Da legitimidade da intervenção penal na ordem tributária. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 23, n. 117, p. 175-199., nov./dez. 2015.

SOUSA, Susana Aires de. O quê, porquê e como proibir no direito penal fiscal. In **A proteção dos direitos humanos face à criminalidade económica globalizada**: atas da Conferência Internacional, Centro de Investigação Interdisciplinar em Direitos Humanos da Escola de Direito da Universidade do Minho, 2017, p. 131-143.

_____. **Os crimes fiscais**: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra Ed., 2006.

_____. Sociedade do risco: requiem pelo bem jurídico?. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 18, n. 86, p. 231-246., set./out. 2010.

TAVARES, Juarez. **Os objetos simbólicos da proibição**: o que se desvenda a partir da presunção de evidência. Disponível em <http://www.anima-opet.com.br/pdf/anima5/Juarez-Tavares.pdf>. Acesso em: 30 de outubro de 2019.

_____. **Teoria do injusto penal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

_____. **Teoria do injusto penal**. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

TEIXEIRA, Patrick Magalhães. A viabilidade da prisão nos crimes contra a ordem tributária. **Boletim Jurídico**, Uberaba/MG, a. 5, no 972. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=2522>>. Acesso em: 28 de janeiro de 2017.

TERRADILLOS BASOCO, Juan. **Derecho penal de la empresa**. Madrid: Editorial Trotta, 1995.

_____. La satisfacción de necesidades como critério de determinación del objeto de tutela jurídico-penal. **Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense**, nº 63, 1981.

TIEDEMANN, Klaus. **El concepto de derecho económico, de derecho penal económico y de delito económico**. Cuadernos de política criminal, Madrid, n. 28, p. 65-74, 1986.

_____. **Poder económico y delito**: introducción al derecho penal económico y de la empresa. Traducción de Amelia Mantilla Villegas. Barcelona: Editorial Ariel, 1985.

VILLEGAS PAIVA, Elky Alexander. Los bienes jurídicos colectivos en el Derecho penal. Consideraciones sobre el fundamento y validez de la protección penal de los intereses macrosociales. In **Derecho Penal**, página web da Universidad de Friburgo, www.unifr.ch/ddp1/derechopenal/articulos/a_20091207_03.pdf.

WALKER JR., James; FRAGOSO, Alexandre. **Direito penal tributário**: uma visão garantista da unicidade o injusto penal tributário. 2 ed. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019.

WELZEL, Hans. **Derecho penal alemán**. Parte general. 11. ed. (2. ed. castellana). Traducción de Juan Bustos Ramírez e Sérgio Yáñez Pérez. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1993.

_____. **El Nuevo Sistema del Derecho Penal – Una introducción a la doctrina finalista**. Coleção: Maestros del Derecho Penal, n. 4, Madri: Editora B de F, 2004.

_____. **Estudios de Filosofía del Derecho y Derecho Penal**. Coleção: Maestros del Derecho Penal, n. 14, Madri: Editora B de F, 2006.

WERGET, Samuel. **El concepto de delito económico para las Ciencias Penales**. Cuadernos de Ciencias Penales de Guatemala, Editorial Galkir, 1972.

ZUÑIGA RODRÍGUEZ, Laura. Relaciones entre derecho penal y derecho administrativo sancionador. Hacia una “administrativización” del derecho penal o una “penalización” del derecho administrativo sancionador? In: NIETO MARTÍN, Adán (Coord.). **Homenaje al dr. Marino Barbero Santos ‘in memoriam’**, v. I. Cuenca: Ediciones Universidad de Salamanca – Ed. Universidad Castilla-La-Mancha, 2001.