

**Heloisa Estellita Salomão**

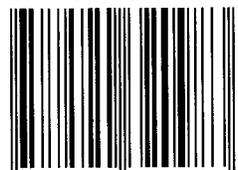
**A TUTELA PENAL E AS  
OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS  
NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

No primeiro capítulo, analisamos o conceito de bem jurídico-penal e sua evolução histórica, tomando tal conceito como instituto próprio do Direito Penal. Prosseguindo, passamos a analisar a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, examinando o modelo de Estado ali delineado e suas conseqüências no âmbito próprio dos bens jurídico-penais, quando será possível tecer considerações a respeito de sua relevância e hierarquia em nosso ordenamento jurídico-constitucional. A partir daí, procede-se à análise da função do tributo dentro da Constituição Federal.

Compreendida a função constitucional do tributo, passamos, já no terceiro capítulo, à análise das obrigações tributárias: principais e acessórias, que são abordadas em suas espécies, características, dinâmica e sanções decorrentes de seu descumprimento.

A aptidão constitucional pátria para uma concepção do Direito Penal como sistema punitivo orientado à tutela de bens jurídicos permite-nos passar ao quarto capítulo, que cuidará da relação entre a tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal.

ISBN 85-203-2098-8



9 788520 320983

EDITORA   
REVISTA DOS TRIBUNAIS

**Heloisa Estellita Salomão**

**TUTELA PENAL E  
AS OBRIGAÇÕES  
TRIBUTÁRIAS NA  
CONSTITUIÇÃO  
FEDERAL**

OBRA DA AUTORA

*Direito penal empresarial* (org.). São Paulo : Dialética, 2001.

HELOISA ESTELLITA SALOMÃO

# A TUTELA PENAL

*e as obrigações tributárias  
na Constituição Federal*

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)**

Salomão, Heloisa Estellita

A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal / Heloisa Estellita Salomão – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2001.

Bibliografia.

ISBN 85-203-2098-8

1. Brasil – Constituição (1988) 2. Direito penal – Brasil 3. Medidas cautelares – Brasil 4. Obrigação tributária – Brasil I. Título.

01-3648

CDU-343.1:336.2.024:342.4(81)

**Índices para catálogo sistemático:** 1. Brasil : Constituição Federal : Tutela penal : Obrigações tributárias : Direito 343.1:336.2.024:342.4(81) 2. Brasil : Obrigações tributárias : Tutela penal : Constituição Federal : Direito 343.1:336.2.024:342.4(81)

EDITORA   
REVISTA DOS TRIBUNAIS

**A TUTELA PENAL**  
*e as obrigações tributárias*  
*na Constituição Federal*

HELOISA ESTELLITA SALOMÃO

**302**

© desta edição: 2001

**EDITORA REVISTA DOS TRIBUNAIS LTDA.**

*Diretor Responsável:* CARLOS HENRIQUE DE CARVALHO FILHO

**CENTRO DE ATENDIMENTO AO CONSUMIDOR:** Tel. 0800-11-2433

Rua do Bosque, 820 • Caixa Postal 678

Tel. (0xx11) 3613-8400 • Fax (0xx11) 3613-8450

CEP 01136-000 - São Paulo, SP, Brasil

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfílmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos do Código Penal), com pena de prisão e multa, busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

Impresso no Brasil ( 09 - 2001 )

ISBN 85-203-2098-8

*Ao MARCELO,  
ser humano maravilhoso  
com quem conheci o verdadeiro  
amor, no qual me reconheço e  
me renovo a cada dia.*

## AGRADECIMENTOS

Meu especial agradecimento ao Professor Doutor MAURICIO ANTONIO RIBEIRO LOPES que, com maestria e vigor, mostrou-me que o estudo do Direito Penal não pode prescindir do referencial constitucional.

Minha profunda admiração e gratidão a todos os membros do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais – IBCCrim, pelo que fizeram, fazem e farão pelas Ciências Criminais neste País.

A realização deste trabalho não teria sido possível sem a colaboração e apoio direto ou indireto de muitas pessoas. Manifesto minha gratidão a todas elas e de forma particular:

Aos meus familiares, pais, sogros, irmãos, irmãs e cunhada, eles bem sabem porquê;

Aos colegas de escritório, e especialmente ao Dr. GUSTAVO PEREIRA DEFINA, pelas horas subtraídas da militância e pela ajuda inestimável, sem a qual, certamente, a conclusão deste trabalho não teria sido possível;

Ao Dr. ROGER GALENO, pela ajuda na revisão, e à Dra. MARIA CLÁUDIA SEIXAS, pelo eterno e empolgante apoio;

Aos advogados tributaristas Dr. BRASIL DO PINHAL PEREIRA SALOMÃO, Dr. MARCELO VIANA SALOMÃO, Dr. EVANDRO A. S. GRILI, Dr. JOSÉ LUIS MATTHES, Dra. MARISTELA MIGLIOLI SABBAG, Dr. MATEUS ALQUIMIM DE PÁDUA, Dr. RICARDO CONCEIÇÃO SOUZA e Dr. SIDINEI MAZETTI, pelas inestimáveis lições ministradas com prontidão e nas oportunidades mais inusitadas;

A todo o corpo docente e funcionários do curso de pós-graduação da Faculdade de História, Direito e Serviço Social da Unesp;

Ao Dr. LUIS AUGUSTO FREIRE TEOTÔNIO, por ter cedido parte de seu disputado tempo à leitura deste trabalho;

Àquele que sempre inspirou meus estudos sobre a Ciência Penal, meu amigo-irmão LUIS ROBERTO CICOGNA FAGGIONI, com quem aprendo, compartilho e troco impressões, alegrias, perplexidades e angústias sobre a Ciência e o Sistema Penais.

*O problema não é inventar.  
É ser inventado hora após hora  
e nunca ficar pronta nossa  
edição convincente.*

CARLOS DRUMMOND  
DE ANDRADE

## PREFÁCIO

“Num bosque amarelo dois caminhos se separavam,  
E lamentando não poder seguir os dois  
E sendo apenas um viajante, fiquei muito tempo parado  
E olhei para um deles tão distante quanto pude  
Até onde se perdia na mata;  
Então segui o outro, como sendo mais merecedor,  
E tendo talvez melhor direito,  
Porque coberto de mato e querendo uso  
Embora os que por lá passaram  
Os tenham realmente percorrido de igual forma,  
E ambos ficaram essa manhã  
Com folhas que passo nenhum pisou.  
Oh, guardei o primeiro para outro dia!  
Embora sabendo como um caminho leva para longe,  
Duvidasse que algum dia voltasse novamente.  
Direi isto suspirando  
Em algum lugar, daqui a muito e muito tempo:  
Dois caminhos se separam em um bosque e eu ...  
Eu escolhi o menos percorrido  
E isso fez toda a diferença.”

(Robert Frost, cf. *Pai rico pai pobre*, Robert T. Kiyosaki,  
19 ed., ed. Campus, p. 25).

A poesia de Robert Frost bem traduz Heloisa Estellita Salomão: entre os caminhos não buscou o mais simples, ousou, andou por estradas pouco percorridas, mas o fez sem perder o rumo, muito pelo contrário, nos deu um.

Tratar de Direito Penal Tributário não é matéria fácil, poucos são os que ousam escrever sobre o tema, afinal, nas últimas décadas, assistimos a inúmeros planos econômicos, soluções mirabolantes para salvar nosso país. Nosso dinheiro foi reduzido a 50 reais (ou seriam cruzados, talvez cruzados novos, foram tantas as moedas que difícil é distingui-las).

No meio deste tumulto econômico assistimos à abertura de nossos mercados, à entrada de mercadorias importadas, carros alemães, produtos americanos (de alimentos a eletrônicos). O resultado foi a quebra de um parque industrial despreparado para concorrer em pé de igualdade com as empresas multinacionais.

Enfim, as dificuldades econômicas somadas a uma esdrúxula política tributária e a juros extorsivos acarretaram a insolvência de inúmeras empresas e centenas e centenas de processos criminais que acabaram por misturar os insolventes aos sonegadores, estes últimos já tão acostumados a não pagar seus impostos, a não ser no momento em que, pegos pelo Fisco, quitam suas dívidas, tendo como consequência a extinção da punibilidade.

Nessa confusa situação, em que o Poder Executivo utiliza-se do Poder Judiciário e de seus agentes para trilhar sua política econômica, em que o Poder Legislativo um dia publica anistia aos não pagadores e em outro informa que a anistia concedida, não obstante publicada em órgão da imprensa oficial, não havia sequer sido votada!, nessa confusa legislação, tão rotineiramente modificada ao bel-prazer de alguns, a obra da Helô vem trazer mais que parâmetros, mais que isso, nos traz verdadeiros limites à possibilidade de punição, limites contidos na própria Constituição Federal.

Para defini-los, traçou a autora um histórico do conceito de bem jurídico, indo de Feuerbach a Ferrajoli, passando por Roxin, Figueiredo Dias, Rudolphi, Dolcini e Marinucci, entre outros, concluindo estar o Direito Penal voltado exclusivamente à proteção de bens jurídicos, que necessariamente deverão ter relevância constitucional.

Faz ainda a autora um estudo sobre as funções do tributo dentro de um Estado de Direito Democrático e Social, descrito em nossa Constituição de 1988, dando-nos uma verdadeira noção de princípios utilizados no âmbito do direito tributário e constitucional, a partir do qual concluiu ser a arrecadação tributária o bem jurídico tutelado em tais crimes.

Helô ainda separa as obrigações tributárias principais das secundárias, estas, para a autora, “não possuem relevância na tutela penal da arrecadação tributária”.

Concorde-se ou não com a Helô, fato é que a autora parte sempre de uma visão garantista do Direito Penal, tendo como paradigma “a consagração constitucional da pessoa humana digna como valor central,

ao redor do qual gravitam todos os demais valores constitucionais, para o qual convergem todas as atividades estatais, inclusive as atividades tributária e punitiva”.

Andar pelo caminho menos percorrido exige, sempre, independência e coragem. De fato, é preciso, nos dias atuais, considerável dose de ambos – independência e coragem – para defender a mínima intervenção, quando se fala da criminalidade econômica, tributária etc. É que a sanha punitiva pretende fazer do Direito Penal remédio para todos os males, sucumbindo ao engodo panpenalista. Espera-se, entretanto, que a desigualdade da intervenção penal não sirva para a proliferação de uma supostamente igualitária expansão intervencionista. Afinal, o que se prega aqui é a mínima intervenção, sempre.

Enfim, a obra em questão, a qual tenho a honra de prefaciá-la, bem está a demonstrar quem é sua autora, que, ao tratar do tema, o fez sempre colocando como ponto central a dignidade da pessoa humana. Punição estatal para a Helô passa obrigatoriamente pela necessidade de sua aplicação.

Assim é Helô, todos que a conhecem sabem disso: pessoa justa, humana e, acima de tudo, simples – a simplicidade de quem nada precisa provar.

Sempre que dois caminhos separarem o bosque, fácil saber por qual foi Helô: foi pelo menos comum, foi pelo mais difícil, foi pelo mais interessante. É isso nela que faz toda a diferença.

ROBERTO PODVAL

## APRESENTAÇÃO

Francesco C. Palazzo, já em 1985,<sup>1</sup> advertia que, no plano rigorosamente histórico, “a influência da ordem político-constitucional de um determinado Estado em seu sistema penal se revela menos necessariamente condicionante do que, talvez, se possa pensar”.<sup>2</sup> Para tal fenômeno, concorriam, segundo ele, “uma certa resistência e capacidade do sistema existente às transformações político-constitucionais” e “uma espécie de escassa vitalidade e incidência das forças que deveriam ativar a transformação”.<sup>3</sup> Destacando que essa falta de vitalidade decorria de “uma certa dificuldade, senão relutância, da doutrina penalística, sobretudo nos anos imediatamente sucessivos à Constituição, a desenvolver o trabalho de *concretização* dos valores constitucionais, premissa indispensável para sua penetração no sistema penal”.<sup>4</sup>

A par dessas dificuldades e relutância de que nos fala Palazzo – e que, atualmente, parecem reservar-se à jurisprudência – o advento da Constituição Federal de 1988 conduziu a uma profícua e enérgica produção científica em nosso País.

Assim é que, já em 1990, Luiz Vicente Cernicchiaro e Paulo José da Costa Jr. publicam o seu *Direito penal na Constituição*,<sup>5</sup> seguidos de perto por Luiz Luisi, com a obra *Os princípios constitucionais penais*,<sup>6</sup> e por Márcia Dometila Lima de Carvalho, que em 1992 publicava o seu *Fundamentação constitucional do direito penal*,<sup>7</sup> no propósito de apontar a necessidade de um reexame do Direito Penal à luz da Constituição como um todo. Em seguida, Luiz Regis Prado traz ao público seu *Bem jurídico-penal e Constituição*,<sup>8</sup> datado de 1997, procurando fundamentar e extrair da Constituição regras para a limitação do *ius puniendi* através de seus valo-

(1) PALAZZO, F. C. *Valores constitucionais e direito penal*. Trad. Gérson Pereira dos Santos. Porto Alegre : Sérgio Antonio Fabris, 1989.

(2) *Idem*, p. 19.

(3) *Idem*, p. 20.

(4) *Idem*, p. 21.

(5) Já em sua 3.<sup>a</sup> edição, revista e ampliada, publicado pela RT em 1995.

(6) Porto Alegre : Sérgio Antonio Fabris, 1991.

(7) Porto Alegre : Sergio Antonio Fabris, 1992.

(8) 2. ed. rev. e ampl. São Paulo : RT, 1997.

res e normas. Isto sem falar em diversos artigos e obras específicas, como *Pena e Constituição*, de Sérgio Salomão Shecaira e Alceu Corrêa Junior.<sup>9</sup> Alberto Silva Franco, em sua primorosa e consagrada obra acerca dos crimes hediondos, dedica todo o primeiro título à abordagem constitucional.<sup>10</sup>

As relações entre Constituição e Direito Penal têm sido o objeto de pesquisa por excelência nos estudos desenvolvidos por Maurício Antonio Ribeiro Lopes, que, desde 1994,<sup>11</sup> vem examinando, em inúmeras obras, aquelas relações.

Esse movimento, que busca estreitar as relações entre Constituição e Direito Penal, é que inspirou essa investigação. Originalmente elaborada na forma de dissertação de Mestrado e, agora, atualizada em conformidade com alterações constitucionais e legais e acrescida das ricas sugestões atenciosamente feitas pelo orientador, Professor Doutor Maurício Antonio Ribeiro Lopes, e pelos membros da banca examinadora, Professores Doutores Augusto Martínez Perez e Sérgio Salomão Shecaira, procurou investigar as conseqüências, em seara bastante específica, de uma penetração axiológica da Constituição no sistema penal. O exame circunscreveu-se ao papel e às funções das obrigações tributárias no seio da tutela penal de bens e valores relacionados ao sistema constitucional tributário. Propôs-se a uma “experiência”: tentar desvendar algumas das conseqüências jurídicas que uma análise constitucional do bem jurídico extraível do sistema constitucional tributário traria, em termos dos graus de antecipação da tutela desse bem, para o papel e a relevância das obrigações tributárias dentro dos tipos penais de tutela tributária.

A investigação desenvolveu-se na seguinte cadência: partiu-se da Constituição, desceu-se à normativa infralegal e retornou-se, então, à Constituição. Procurando extrair da Lei Maior e do modelo de Estado por ela adotado o seu significado máximo, no sentido de que não só os

<sup>(9)</sup> *Pena e Constituição*: aspectos relevantes para sua aplicação e execução. São Paulo : RT, 1995.

<sup>(10)</sup> *Crimes hediondos*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo : RT, 2000. O Título I trata da Constituição Federal e dos Crimes Hediondos e está dividido em dois capítulos: o primeiro destinado à análise do Estado Democrático (e Social) de Direito e o segundo, ao embasamento constitucional da categoria *crime hediondo*.

<sup>(11)</sup> *Princípio da legalidade penal*: projeções contemporâneas. São Paulo : RT, 1994; *Direito penal, Estado e Constituição*: princípios constitucionais politicamente conformadores do direito penal. São Paulo : IBCCrim, 1997; *Princípio da insignificância no direito penal*: análise à luz da Lei 9.099/95 – Juizados especiais criminais e da jurisprudência atual. São Paulo : RT, 1997; *Alternativas para o direito penal e o princípio da intervenção mínima*. RT, v. 757, p. 402-411, 1998.

aspectos formais, como, especialmente, as opções axiológicas ali contidas devem orientar todo o sistema jurídico-infraconstitucional.

No primeiro capítulo, analisamos o conceito de bem jurídico-penal e sua evolução histórica, tomando tal conceito como instituto próprio do Direito Penal. Passa-se, então, ao estudo das concepções constitucionais do bem jurídico, que, por sua vez, dividem-se, de forma genérica, em gerais e estritas. A conclusão dessa primeira parte do terceiro capítulo permite estabelecer uma completude e não uma oposição entre estas duas grandes correntes. Prosseguindo, passamos a analisar a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, examinando o modelo de Estado ali delineado e suas conseqüências no âmbito próprio dos bens jurídico-penais, quando será possível tecer considerações a respeito de sua relevância e hierarquia em nosso ordenamento jurídico-constitucional.

A partir daí procede-se à análise da função do tributo dentro da Constituição Federal. Análise que não se restringe, como não poderia mesmo, exclusivamente à disciplina do sistema constitucional tributário. Parte do modelo de Estado, delineado na Constituição, e, dentro desse modelo, examina as normas próprias daquele sistema impositivo. Justamente nesse capítulo é possível identificar a importância econômica do fenômeno tributário no Estado contemporâneo, alcançando o pressuposto necessário, para que a tutela penal de bens jurídicos, nesse âmbito, se identifique com um cenário maior, o do Direito Penal Econômico.

Compreendida a função constitucional do tributo, passamos, já no terceiro capítulo, à análise das obrigações tributárias: principais e acessórias, que são abordadas em suas espécies, características, dinâmica e sanções decorrentes de seu descumprimento.

A aptidão constitucional pátria para uma concepção do Direito Penal como sistema punitivo orientado à tutela de bens jurídicos permite-nos passar ao quarto capítulo que cuidará da relação entre a tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal. Capítulo que parte do exame da tutela penal de bens jurídicos superindividuais, uma vez que valores como aquele relativo ao fenômeno tributário têm tal amplitude. Passa-se, então, à análise da relevância propriamente penal do sistema constitucional tributário, quando se torna possível propor a delimitação do bem jurídico-penal identificado em tal sistema: a arrecadação tributária; e, daí, às conseqüências específicas objetivadas pela investigação: o papel, o significado e a relevância das obrigações tributárias nos graus de antecipação da tutela penal da arrecadação tributária.

As conclusões alcançadas foram, então, empregadas na análise dos tipos incriminadores descritos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/90. Oportunidade em que, partindo da delimitação proposta da *arrecadação tributária*, como bem jurídico-penal protegido, bem como das possibilidades significativas das obrigações tributárias relativamente à antecipação

da tutela, propusemos uma releitura dessas normas incriminadoras. A análise teve de se estender, ainda, ao disposto no (já revogado) art. 95, *d*, da Lei 8.212, de 24 de julho 1991, dada sua aproximação com o tipo penal inserido no art. 2.º, II, da Lei 8.137/90.

Após a sustentação do trabalho, vieram a lume a Lei 9.983, de 14 de julho de 2000, e as Emendas Constitucionais 27, de 21 de março de 2000, e 29, de 13 de setembro de 2000, razão pela qual preferimos proceder à imediata revisão do texto para a adequação, dentro do possível, às novas disciplinas constitucional e legal.

O primeiro diploma, que, em seu art. 1.º, alterou o Código Penal com a inserção, na sua Parte Especial, dos “crimes contra a Previdência Social”, determinou, em seu art. 3.º, a revogação do disposto no art. 95 da Lei 8.212/91 e, em seu art. 4.º, estabeleceu um período de *vacatio legis* de noventa dias.

A nova disciplina inaugurada com a reforma pontual implica o repensar de boa parte do tratamento dado aos crimes contra a arrecadação tributária, já que, para além de definir novos tipos penais, cria uma específica hipótese de perdão judicial relacionada ao agente e ao valor devido e uma nova disciplina da extinção da punibilidade pelo pagamento, muito mais próxima, agora, do tratamento dado pelo Código Tributário Nacional à assim chamada *denúncia espontânea*.

Uma análise integral do novo tratamento refoge ao âmbito da pesquisa original. Inobstante isto, não nos furtamos à análise da figura trazida pelo novel art. 168-A, § 1.º, I, do Código Penal, similar à figura anteriormente descrita no art. 95, *d*, da Lei 8.212/91.

As Emendas Constitucionais 27 e 29, por sua vez, alteraram a destinação da receita obtida com impostos e contribuições sociais. As respectivas alterações foram inseridas no texto na medida de sua pertinência. Cumpre destacar, porém e já de saída, que a Emenda Constitucional 29 veio a aprofundar a homogeneidade da relevância constitucional das diversas espécies tributárias no seio do bem jurídico da arrecadação tributária e as conseqüências das alterações podem ser verificadas no quarto capítulo, quando tratamos do disposto nos arts. 2.º, II, da Lei 8.137/90 e 168-A, § 1.º, I, do Código Penal.

Algumas considerações foram feitas, finalmente, a respeito da reforma operada no Código Penal pela Lei 9.714, de 25 de novembro de 1998, que ampliou a aplicabilidade e as espécies de penas restritivas de direitos, relacionando-se, pois, diretamente com o tema da proporcionalidade entre o bem jurídico tutelado, o bem jurídico atingido pela pena e o grau de antecipação da tutela.

Fica aqui o nosso modesto e desprezioso contributo ao estudo das relações entre Constituição e Direito Penal, no sentido, único e exclusivo, de estimular o debate e a pesquisa sobre a vastidão dessas relações.

## SUMÁRIO

PREFÁCIO – ROBERTO PODVAL .....	11
APRESENTAÇÃO .....	15
1. TUTELA PENAL E CONSTITUIÇÃO .....	23
1.1 Introdução .....	23
1.2 Evolução histórica do conceito de bem jurídico .....	25
1.2.1 A concepção de Feuerbach .....	25
1.2.2 A concepção de Birnbaum .....	27
1.2.3 A concepção de Binding .....	28
1.2.4 A concepção de Von Liszt .....	30
1.2.5 A concepção metodológica .....	31
1.2.6 As concepções sociológicas .....	33
1.3 Fundamentação constitucional do bem jurídico .....	37
1.3.1 Introdução .....	37
1.3.2 Concepções de caráter geral .....	38
1.3.2.1 A concepção de Sax .....	38
1.3.2.2 A concepção de Roxin .....	38
1.3.2.3 A concepção de Figueiredo Dias .....	42
1.3.2.4 A concepção de Rudolphi .....	44
1.3.2.5 A concepção de Marx .....	45
1.3.2.6 A concepção de Mir Puig .....	46
1.3.2.7 A concepção de Polaino Navarrete .....	47
1.3.2.8 A concepção de Dolcini e Marinucci .....	49
1.3.2.9 A concepção de Fiandaca .....	54
1.3.3 Concepções de caráter estrito ou de fundamento constitucional estrito .....	59
1.3.3.1 A concepção de Bricola .....	60
1.3.3.2 A concepção de Angioni .....	64
1.3.3.3 A concepção de Ferrajoli .....	75

1.3.3.4 A concepção de Cunha .....	77
1.3.4 Conclusões .....	81
1.4 A fundamentação constitucional do bem jurídico e a Constituição Federal de 1988 .....	85
1.4.1 O Estado na Constituição de 1988 .....	85
1.4.2 Relevância e hierarquia constitucional dos bens jurídicos .....	88
2. O TRIBUTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL .....	98
2.1 Introdução .....	98
2.2 As funções do tributo na Constituição Federal .....	101
2.2.1 Introdução .....	101
2.2.2 O tributo como receita pública .....	103
2.2.3 As espécies tributárias à luz da destinação do produto arrecadado .....	108
2.2.3.1 Os impostos .....	109
2.2.3.2 As taxas .....	112
2.2.3.3 As contribuições de melhoria .....	117
2.2.3.4 As contribuições especiais .....	119
2.2.3.5 Os empréstimos compulsórios .....	124
2.2.4 A extrafiscalidade .....	126
2.3 Os limites constitucionais ao poder de tributar .....	133
2.3.1 Competência tributária .....	133
2.3.1.1 Imunidades tributárias .....	135
2.3.2 Princípio da legalidade .....	137
2.3.3 Princípio da irretroatividade .....	139
2.3.4 Princípio da anterioridade .....	139
2.3.5 Princípio da isonomia .....	140
2.3.6 Princípio da capacidade contributiva .....	141
2.3.7 Princípio da vedação de tributo confiscatório .....	143
2.3.8 Princípio da vedação de limitações ao tráfego de pessoas ou bens .....	144
2.3.9 Conclusões .....	145
3. AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS .....	147
3.1 Introdução .....	147
3.2 A obrigação tributária principal .....	148

3.2.1 A obrigação tributária principal que tem por objeto o pagamento de tributo .....	148
3.2.1.1 A dinâmica da obrigação principal que tem por objeto o pagamento de tributo: obrigação, crédito e lançamento .....	149
3.2.2 A obrigação tributária principal que tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária .....	156
3.3 A obrigação tributária acessória .....	161
3.3.1 Obrigações acessórias .....	161
3.3.2 Deveres instrumentais, formais ou simples deveres .....	165
3.3.3 Nossa posição .....	167
3.3.4 Princípio da legalidade e obrigação acessória .....	168
3.3.5 Sanções pelo descumprimento de obrigação acessória .....	169
4. A TUTELA PENAL E AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL .....	171
4.1 Introdução .....	171
4.2 Tutela penal de bens jurídicos superindividuais .....	173
4.3 O sistema tributário na Constituição Federal e sua relevância penal .....	180
4.4 Limites da relevância constitucional da arrecadação tributária para fins de tutela penal .....	190
4.4.1 A tutela penal da arrecadação tributária e as obrigações tributárias principais .....	190
4.4.2 A tutela penal da arrecadação tributária e as obrigações tributárias acessórias .....	193
4.4.2.1 O grau de antecipação da tutela e as obrigações tributárias acessórias .....	197
4.5 Bem jurídico tutelado, antecipação da tutela e obrigações tributárias: alguns aspectos relevantes no direito positivo .....	202
4.5.1 Os arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990 .....	203
4.5.2 O art. 2.º, II, da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e o art. 168-A, § 1.º, I, do Código Penal .....	212
4.6 As penas restritivas de direitos (Lei 9.714/98) .....	217
CONCLUSÕES .....	219
BIBLIOGRAFIA .....	227

## TUTELA PENAL E CONSTITUIÇÃO

SUMÁRIO: 1.1 Introdução – 1.2 Evolução histórica do conceito de bem jurídico: 1.2.1 A concepção de Feuerbach; 1.2.2 A concepção de Birnbaum; 1.2.3 A concepção de Binding; 1.2.4 A concepção de Von Liszt; 1.2.5 A concepção metodológica; 1.2.6 As concepções sociológicas – 1.3 Fundamentação constitucional do bem jurídico: 1.3.1 Introdução; 1.3.2 Concepções de caráter geral: 1.3.2.1 A concepção de Sax; 1.3.2.2 A concepção de Roxin; 1.3.2.3 A concepção de Figueiredo Dias; 1.3.2.4 A concepção de Rudolphi; 1.3.2.5 A concepção de Marx; 1.3.2.6 A concepção de Mir Puig; 1.3.2.7 A concepção de Polaino Navarrete; 1.3.2.8 A concepção de Dolcini e Marinucci; 1.3.2.9 A concepção de Fiandaca; 1.3.3 Concepções de caráter estrito ou de fundamento constitucional estrito: 1.3.3.1 A concepção de Bricola; 1.3.3.2 A concepção de Angioni; 1.3.3.3 A concepção de Ferrajoli; 1.3.3.4 A concepção de Cunha; 1.3.4 Conclusões – 1.4 A fundamentação constitucional do bem jurídico e a Constituição Federal de 1988; 1.4.1 O Estado na Constituição de 1988; 1.4.2 Relevância e hierarquia constitucional dos bens jurídicos.

### 1.1 Introdução

Em se tratando da sanção penal, a mais grave de que dispõe o sistema jurídico para prevenir e reprimir condutas indesejadas, porquanto atinge sempre a dignidade da pessoa humana e freqüentemente a liberdade pessoal e a propriedade privada,<sup>1</sup> protegidas constitucionalmente

<sup>(1)</sup> A sanção penal, conforme destaca Francisco C. Palazzo, além de incidir sobre o bem fundamental da liberdade pessoal, envolve inteiramente a *pessoa* do réu, primeiro nas vicissitudes processuais e depois nas executivas (I confini della tutela penale: selezione dei beni e criteri di criminalizzazione,

(arts. 1.º, III, e 5.º, *caput* e incs. XXII, respectivamente, da Constituição), somente deverá ser utilizada para salvaguardar valores ou bens considerados fundamentais para determinada sociedade. Pode-se afirmar, pois, que o Direito Penal, num Estado de Direito, Democrático e Social, destina-se à proteção de *bens jurídicos*.

Pois bem, haveria um critério suficientemente idôneo e operativo que permitisse, dentro de uma sociedade historicamente localizada, determinar quais são esses bens jurídicos?

A tal questão responderam diferentemente diversos estudiosos, merecendo destaque aqueles que concluíram ser a relevância constitucional do bem o critério mais apropriado e operativo para a determinação dos limites e da extensão possíveis da tutela penal.<sup>2</sup>

Esse enfoque nos interessa particularmente, já que as concepções de fundamentação constitucional do bem jurídico são imanentes ao sistema, isto é, buscam o conceito material de bem jurídico dentro do próprio ordenamento jurídico, um conceito, portanto, com potencialidade vinculante; e, ainda, porque, mediante essa via, o bem jurídico adquire aptidão para exercer funções críticas e dogmáticas relativamente ao sistema penal.<sup>3</sup> Exatamente as funções que interessam à análise da tutela penal das obrigações tributárias à luz da Constituição brasileira.

Não se pode perder de vista, porém, que até que se chegasse à concepção constitucional, a noção de bem jurídico-penal evoluiu através de diversas concepções.

p. 463). No mesmo sentido: CUNHA, M. C. F., *Constituição e crime*: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização, p. 121.

<sup>(2)</sup> ANGIONI, F., *Contenuto e funzioni del concetto di bene giuridico*; BRICOLA, F., *Teoria generale del reato*; CUNHA, M. C. F., *op. cit.*; DOLCINI, E., MARINUCCI, G., *Constituição e escolha dos bens jurídicos*; LOPES, M. A. R. *Princípio ...*, *cit.*; PRADO, L. R., *op. cit.*; ROXIN, C., *Problemas fundamentais de direito penal etc.*

<sup>(3)</sup> Angioni anota que são funções atribuídas ao bem jurídico a classificatória, a sistemática, a exegética, a dogmática e a crítica (ANGIONI, F., *op. cit.*, p. 6); restringimos-nos às duas últimas por serem as que dizem respeito diretamente à exploração das conseqüências que as opções axiológicas constitucionais terão na tutela penal, e, no presente caso, no papel das obrigações tributárias dentro dessa tutela.

Este capítulo destina-se, então, a breve análise histórica das concepções do bem jurídico-penal que precederam àquelas que lhe atribuem fundamentação constitucional, sendo que será dada maior ênfase, pelas razões já expostas, a estas últimas. A seguir, será analisado o modelo constitucional delineado na atual Constituição brasileira e a aplicabilidade dos cânones destas últimas concepções ao ordenamento jurídico pátrio, atribuindo-se especial destaque à relevância e hierarquia constitucional dos bens jurídico-penais.

## 1.2 Evolução histórica do conceito de bem jurídico

“Na Ciência do Direito Penal reina, há tempos, acordo em que o Direito Penal deve limitar-se à proteção de bens jurídicos. Porém, este acordo se rompe quando se trata de determinar o que é o que deve entender-se por ‘bem jurídico’”, adverte, de saída, Muñoz Conde.<sup>4</sup>

A idéia da necessidade de que a norma penal incriminadora estivesse destinada à proteção de um *bem jurídico* tem suas raízes nas formulações de Feuerbach e encontra sua mais atualizada abordagem nas pesquisas que procuram estabelecer o primado da Constituição, como fonte para a seleção dos bens jurídicos a serem tutelados penalmente.

### 1.2.1 A concepção de Feuerbach

Conforme adverte Cunha, “embora a paternidade do conceito de ‘Bem jurídico’ tenha sido atribuída pela historiografia a Birnbaum, há quem entenda que as raízes deste conceito se podem encontrar no período do Iluminismo Criminal”.<sup>5</sup> Buscando combater a arbitrariedade do aparato criminal da época, procurou-se estabelecer limites ao direito de punir do Estado; tais limites se encontrariam num conceito material de delito que, segundo Anselm Feuerbach, consistiria sempre e necessariamente

<sup>(4)</sup> Em prólogo à obra de Hernán Hormazábal Malarée, *Bien jurídico y Estado Social y Democrático de Derecho*: el objeto protegido por la norma penal, p. 1.

<sup>(5)</sup> CUNHA, M. C. F., *op. cit.*, p. 30. Polaino Navarrete nos dá conta, porém, de uma “pré-história” da concreta formulação do conceito de bem jurídico no Direito Penal formada, dentre outras, por concepções oriundas do pensamento de Montesquieu (POLAINO NAVARRETE, M., *El bien jurídico en el derecho penal*, p. 95).

mente na lesão de um direito subjetivo.<sup>6</sup> Estabelece-se, assim, o que Angioni denominou “teorema feuerbachiano”: delito = violação de um direito subjetivo.<sup>7</sup>

Segundo as concepções próprias dessa época, a tutela penal fundamentar-se-ia em três pressupostos: existência de um direito subjetivo, danosidade social da conduta e necessidade de pena.<sup>8</sup>

Feuerbach fundamenta a existência do fato punível na lesão de um direito subjetivo, formado por uma faculdade jurídica privada ou uma atribuição externa e individual constitutivas do direito subjetivo.<sup>9</sup> Disso decorre que ali onde não se possa entrever a existência de um direito subjetivo não se pode falar em delito, “ainda que exista destruição ou menoscabo material de um objeto não vinculado positivamente a um determinado sujeito”.<sup>10</sup>

Essa limitação intrínseca da concepção ora analisada demonstra a sua fragilidade e sua inadmissibilidade como valor absoluto no plano da dogmática jurídico-penal, pois, a “em numerosas figuras legais, a realidade valorada pelo legislador como digna de garantia penal, nada tem que ver, em essência, com o conceito estrito de direito subjetivo”,<sup>11</sup> como ocorre nos delitos relativos à economia, à saúde pública, à confiança no tráfego...

O mérito da concepção de Feuerbach, porém, é o de alcançar precisão no conceito de bem jurídico, dotando-lhe de um significado com eficácia prática. Tanto é assim que o Código Penal da Baviera, de 1813, onde tomou corpo a política criminal desse jurista, destacou-se pela falta de incriminação de condutas contra a religião e a moral.<sup>12</sup>

Ademais, não se pode negar que sua concepção possuía atributos suficientes para exercer uma função limitadora do poder do legislador, já que estabelecia um conceito material de delito, sendo que, além disso,

<sup>(6)</sup> Cf. CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 30, e HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 13.

<sup>(7)</sup> ANGIONI, F., op. cit., p. 22, n.2.

<sup>(8)</sup> Cf. CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 32.

<sup>(9)</sup> POLAINO NAVARRETE, M., op. cit., p. 96.

<sup>(10)</sup> Idem, ibidem, p. 96.

<sup>(11)</sup> Idem, p. 99.

<sup>(12)</sup> HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 15.

em alguns tipos penais, os direitos subjetivos são, efetivamente, concretos objetos de tutela, como bem apontado por Polaino Navarrete.<sup>13</sup>

“Em termos gerais”, adverte Hormazábal Malarée, “a consideração material do delito como uma lesão de um direito não é mais que a expressão da teoria do contrato social no direito penal: os homens diante da insegurança que supõe viverem isolados, decidem organizar-se em sociedade e confiar ao Estado a conservação da nova ordem criada. O Estado surge como garante das *condições de vida em comum*”.<sup>14</sup>

### 1.2.2 A concepção de Birnbaum

A paternidade da teoria jurídico-penal do bem jurídico, porém, é atribuída a Birnbaum, que, em obra datada de 1834, procurou demonstrar que, na verdade, não se poderia enxergar no objeto de proteção da norma penal um direito subjetivo, tal qual a concepção iluminista de Feuerbach.<sup>15</sup>

Na verdade, o delito lesionaria “bens” e não direitos subjetivos. Suponha-se, exemplificava Birnbaum, que perdemos algo ou fomos despojados de alguma coisa que para nós é um bem ao qual temos direito: este é o objeto de nosso direito e, mesmo que seja ele subtraído ou diminuído, nosso direito permanece incólume, nosso direito não se verá diminuído ou subtraído.<sup>16</sup> Em outras palavras, “o bem está estabelecido em relação com uma pessoa que é titular dele, constitui uma objetivação do que antes se encontrava na esfera do espiritual, isto é, dos direitos subjetivos”.<sup>17</sup>

Sendo sua tese uma tentativa de superar o problema prático, criado pela concepção do delito como ofensa a um direito subjetivo, da impossibilidade de se incriminarem as condutas imorais, afirma ele que os bens foram dados aos homens pela natureza das coisas ou são o resulta-

<sup>(13)</sup> Op. cit., p. 98.

<sup>(14)</sup> HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 13.

<sup>(15)</sup> Cf. CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 46. Em sentido contrário, acentua Polaino Navarrete que a concepção de Birnbaum não é uma genuína exposição da teoria do bem jurídico, muito embora possa ser considerada um valioso antecedente imediato dela (POLAINO NAVARRETE, M., op. cit., p. 103).

<sup>(16)</sup> HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 27.

<sup>(17)</sup> Idem, ibidem, p. 31.

do de sua evolução social; dessa forma, classifica os delitos em “naturais” e “sociais”.<sup>18</sup> Sendo o bem portador de um valor, determinar quando um objeto merece tutela penal, ou seja, quando é elevado à categoria de bem, depende do sujeito que o valoriza e, pois, de uma decisão de caráter político, devendo-se considerar que o sujeito valorante é o próprio Estado.<sup>19</sup>

Tal concepção, no entender de Hormazábal Malarée, não institui limites ao poder punitivo estatal; aparece mais como um *instrumento restaurativo* do Estado, que lhe permitirá incriminar as condutas perturbadoras das condições sociais da Restauração.<sup>20</sup>

Conforme põe em relevo Polaino Navarrete, o mérito da concepção de Birnbaum foi ter alcançado uma configuração técnica do bem jurídico, dando forma abstrata ao objeto de proteção da lei penal e clarificando “de modo suficiente a circunstância de que a lesão do bem penalmente tutelado nada tem a ver com o respectivo significado da infração do Direito objetivo ou subjetivo”.<sup>21</sup>

### 1.2.3 A concepção de Binding

O método positivista, próprio das ciências naturais, foi transposto para as ciências sociais, operando a mudança do método dedutivo para o indutivo, cujo objeto deixa de ser a idéia e passa a ser a matéria. “O pensamento é acrítico”, pontua Hormazábal Malarée, “isento de toda valoração. Os fenômenos são pura e simplesmente aceitos como realidades e já não se trata de questioná-los, senão de explicá-los”.<sup>22</sup>

O objeto do método positivista, no que diz respeito ao Direito, passa a ser o direito positivo, “tomado acriticamente como uma realidade dada, livre de todo juízo de valor e de toda especulação metajurídica ou filosófica”.<sup>23</sup>

(18) HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 28.

(19) Idem, ibidem, p. 31-2.

(20) Idem, p. 32.

(21) POLAINO NAVARRETE, M., op. cit., p. 103-4.

(22) HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 35.

(23) Idem, ibidem, p. 37. Conforme acentua Cunha, “a mentalidade cientista, naturalista, comunicou-se das ciências (ditas) exactas às ciências humanas,

Binding, representante dessa direção metodológica na ciência jurídico-penal, reduziu o seu estudo ao direito positivo. Para ele, o delito era a lesão de um direito subjetivo do Estado consubstanciado num direito de mandar e ser obedecido, desprovido, porém, de conteúdo.<sup>24</sup>

A redução do delito à lesão de um direito subjetivo do Estado, porém, não era capaz de diferenciar claramente os delitos de outras infrações administrativas, o que o levou a investigar um elemento material apto a fundamentar tal distinção: “Na busca desse elemento material, dirige sua atenção ao fim das normas. Assinala que ‘o legislador busca as condições concretas para uma sã vida em comum, fixando sua vista, com muito mais energia que nos direitos, em pessoas, objetos e estados. Busca mais em ditas condições o que eu chamo o lado contrário: a substância que a agressão perturbadora do direito realça e atrai. E com isto se encontrou o objeto da imediata necessidade da pena: este se transforma em objeto da norma e sua lesão se cunhará como fato punível’. A estes objetos os denomina Binding bens jurídicos ‘por sua qualidade de bens para a vida jurídica’”.<sup>25</sup>

Define, então, o bem jurídico como “tudo o que em si mesmo não é um direito, mas que aos olhos do legislador é de valor como condição da vida sã da comunidade jurídica, em cuja manutenção incólume e livre de perturbações tem ela, segundo seu pensamento, interesse, de forma que procura com suas normas defender-se da não desejada lesão ou perigo”.<sup>26</sup>

A determinação, porém, de quais sejam as condições concretas para uma vida sã da comunidade depende de um juízo de valor do legislador, limitado apenas pela natureza mesma das coisas e pelos princípios da lógica.<sup>27</sup>

Expressiva a síntese que faz Hormazábal Malarée do pensamento de Binding: “do contexto de toda a teoria jurídico-penal de Binding, o

influenciando a própria concepção do Direito; esta redução do existente ao empiricamente observável, actuou em sintonia com a descrença em valores metafísicos e conduziu a um profundo relativismo ou até nihilismo axiológico” (op. cit., p. 52).

(24) HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 40.

(25) Idem, ibidem, p. 41.

(26) BINDING, K., *Compendio di diritto penale*: parte generale, p. 198.

(27) HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 42.

que se depreende em essência é que, antes de mais nada, o delito importa uma infração ao dever de obediência que o cidadão tem frente ao Estado como titular de um direito subjetivo público: o poder de exigir dita obediência. Não obstante, realça que o que se lesiona com o delito não é a norma nem o mencionado direito subjetivo, senão o bem jurídico, que expressa concreta, material e objetivamente o que realmente se lesiona ou põe em perigo pela ação delitiva”.<sup>28</sup>

Para essa concepção, além de o indivíduo encontrar-se diante do Estado, em total estado de submissão, o bem jurídico não possui conteúdo tal que possa limitar o direito de punir ou criticar o ordenamento penal posto; assim, parece-nos válida a assertiva de que a norma e o bem jurídico, na concepção de Binding, cumprem a função de “legitimação do poder coativo, podendo chegar a cobrir com um manto de legalidade a arbitrariedade estatal”.<sup>29</sup>

#### 1.2.4 A concepção de Von Liszt

O postulado inicial de Von Liszt para a elaboração de sua teoria é a de que o fim do Direito Penal é constituído exclusivamente por interesses humanos, ou melhor, por bens jurídicos: interesses juridicamente protegidos.<sup>30</sup>

Esses interesses vitais do indivíduo ou da comunidade preexistem à atividade legiferante – são criados pela vida – e a ela se impõem. Na medida em que passam a contar com a proteção do Direito, tais interesses são elevados à categoria de *bens jurídicos*: “A liberdade pessoal, a inviolabilidade do domicílio, o segredo da correspondência eram interesses vitais, como os direitos de autor e de inventor, muito antes de serem garantidos pela Constituição contra as intromissões arbitrárias do poder do Estado, ou pelas leis penais, contra as violações procedentes dos indivíduos. A necessidade cria a defesa e com a mudança dos interesses varia o número e a espécie dos bens jurídicos”.<sup>31</sup>

Von Liszt tenta superar o formalismo de Binding inserindo um elemento material na concepção do bem jurídico; por tal razão é que a

<sup>(28)</sup> HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 42.

<sup>(29)</sup> Idem, ibidem, p. 46.

<sup>(30)</sup> LISZT, F. Von. *Tratado de derecho penal*, p. 4.

<sup>(31)</sup> Idem, ibidem, p. 4.

ilicitude de uma conduta passa a ter duas dimensões: uma formal, consistente na transgressão de uma norma jurídica, e uma material, consistente na “lesão ou perigo de lesão a um interesse vital garantido pela norma (bem jurídico)”.<sup>32</sup> Segundo ele, os bens jurídicos situam-se no limite entre a Política Criminal e o Direito Penal; daí por que, ao contrário da concepção de Binding, não sejam apenas um conceito jurídico mas, sim, uma criação da vida, da experiência.<sup>33</sup>

O mérito de sua concepção é justamente tentar encontrar um conceito de bem jurídico apto a colocar limites à atividade legiferante criminalizadora. A determinação, porém, de quais sejam os interesses vitais a serem tutelados pelas normas penais constitui questão deixada em aberto.

#### 1.2.5 A concepção metodológica

A partir do começo do presente século, uma nova orientação intervem no desenvolvimento das concepções do bem jurídico. Trata-se da concepção metodológica.<sup>34</sup>

O primeiro representante dessa corrente é Honig, que, em 1919, identificou o bem jurídico com a *ratio* da norma.<sup>35</sup> Procurou-se, como acentua Angioni, empregar de forma mais limitada, porém mais profícua, o bem jurídico como um instrumento metodológico na fase de interpretação da norma penal incriminadora: “Com os termos ‘objetos da tutela’ ou ‘bens jurídicos’ nada mais se quer dizer senão o escopo, atribuído pelo legislador, às singulares disposições penais, na sua fórmula mais breve”.<sup>36</sup>

Dessa forma, a “essência da noção de bem jurídico tutelado deriva, de modo necessário, dos limites da descrição legal respectiva e não reside na natureza dos bens e valores que a determinaram”.<sup>37</sup> Essa con-

<sup>(32)</sup> Cf. PRADO, L. R., op. cit., p. 33.

<sup>(33)</sup> Cf. HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 47-8; POLAINO NAVARRETE, M., op. cit., p. 115; PRADO, L. R., op. cit., p. 33.

<sup>(34)</sup> Cf. ANGIONI, F., op. cit., p. 20; CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 64-5; HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 58-63; PRADO, L. R., op. cit., p. 33-4.

<sup>(35)</sup> CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 64-5.

<sup>(36)</sup> ANGIONI, F., op. cit., p. 24.

<sup>(37)</sup> PRADO, L. R., op. cit., p. 35.

cepção, como facilmente se constata, subtrai do bem jurídico sua capacidade crítica e limitadora do poder punitivo estatal.

Representantes dessa concepção são, ainda, Schwinge e Grünhut, aos quais se atribui um esvaziamento ainda maior do conceito de bem jurídico, que perde, com eles, até mesmo sua potencialidade dogmática ao identificar-se totalmente com a *ratio legis*.<sup>38</sup>

Como destaca Angioni, a concepção metodológica teve o mérito de dar um maior desenvolvimento à teoria da interpretação, especialmente no que diz respeito ao método teleológico,<sup>39</sup> porém subtraiu do bem jurídico qualquer função limitadora do poder punitivo estatal, uma vez que, identificado com o escopo da norma, pouco importa qual seja tal escopo, daí que aponta o autor italiano, “uma das críticas mais frequentemente opostas à concepção metodológica foi exatamente a do seu positivismo sem limites”.<sup>40</sup>

A ascensão do nacional-socialismo na Alemanha trouxe consigo, segundo Hormazábal Malarée, a negação do bem jurídico.<sup>41</sup> Sendo a fonte do Direito o “espírito do povo”, entendido como uma entidade em si mesma, e o elemento de coesão social a fidelidade, “O delito já não podia estabelecer-se como uma lesão a interesses ou às condições de vida em comum, senão como uma traição à fidelidade que todo indivíduo deve ao povo alemão”.<sup>42</sup> Daí que não se admitisse uma concepção de bem jurídico limitadora do poder punitivo estatal, mas apenas com função teleológica e desprovida de qualquer conteúdo material.

Com o fim da Segunda Guerra Mundial, a derrocada dos sistemas totalitários e a instauração de sistemas democráticos, novas concepções surgem a respeito do conceito e das funções do bem jurídico. Dentre elas destacam-se aquelas que abordam a matéria sob o ângulo sociológico e

(38) “(...) com Schwinge (e Grünhut) o bem jurídico torna-se simplesmente e apenas a *ratio legis*, confirmando-se na sua função interpretativa e perdendo todo traço de função dogmática” (ANGIONI, F., op. cit., p. 25). No mesmo sentido, cf. CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 66.

(39) ANGIONI, F., op. cit., p. 27

(40) Idem, ibidem, p. 29.

(41) HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 68.

(42) Idem, ibidem, p. 68-9.

as que buscam na Constituição o fundamento, o conceito e as funções do bem jurídico.<sup>43</sup>

### 1.2.6 As concepções sociológicas

A abordagem do bem jurídico, sob o ângulo sociológico, tem como representantes Amelung, Habermas, Jakobs e Hassemer.

Em sua teoria funcionalista da danosidade social, Amelung entende a sociedade “como um complexo sistema de interações, competindo ao Direito conferir-lhes estabilidade e, assim, garantir a funcionalidade do sistema”.<sup>44</sup> Quando uma conduta viola as funções distribuídas pelo Direito, este as reafirma através da sanção, procurando manter a confiança da sociedade na funcionalidade do sistema.

Para ele, então, o bem jurídico como fundamento do Direito Penal deve ser substituído pelo conceito do que seja “socialmente danoso”, sendo que, dentro dessa categoria, se encontrariam os “comportamentos disfuncionais”, que são aqueles que impedem ou dificultam que o sistema social supere os problemas que obstaculizam seu progresso.<sup>45</sup> O Direito Penal somente poderia criminalizar essas condutas disfuncionais ou socialmente danosas.

Amelung pretende encontrar um conceito de danosidade social que seja pré-jurídico com capacidade, portanto, para servir de orientação ao legislador.<sup>46</sup>

Entre os valores da pessoa humana e da sociedade, Amelung dá destaque a este último. E assim o é porque o que realmente importa à teoria do sistema social é a manutenção e defesa das condições de sobrevivência do sistema. “Assim”, adverte Cunha, “a teoria sistêmica não apõe nenhum limite à funcionalização da pessoa, se tal se afigurar necessário para a estabilização do sistema: ‘Uma vez que toda a solução de problemas tem os seus custos, é pensável a solução de um problema do sistema à custa da tutela da pessoa e, se necessário, mediante o sacrifício da existência dos cidadãos individuais’”.<sup>47</sup> Em face da consagração cons-

(43) Estas últimas serão detidamente analisadas no tópico seguinte.

(44) CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 91.

(45) HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 110.

(46) CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 91.

(47) Idem, p. 93.

titucional da inviolabilidade da pessoa humana, que Amelung entende como um “custo” para o sistema, não há, porém, como deixar de entender como socialmente danosa também a ação lesiva da pessoa.<sup>48</sup>

Cunha assinala que a “neutralidade política” da teoria, retirando do Direito todo o seu conteúdo, nada dizendo sobre a forma como deve estar organizada a sociedade e sequer quais os valores que a devam reger, faz com que ela possa ser aproveitada por qualquer ideologia.<sup>49</sup> Por outro lado, para definir o que seja socialmente danoso, socorre-se Amelung, contrariamente à sua intenção inicial, de um conceito positivista de bem jurídico: “Na verdade, acaba por concluir que pré-positivos são ‘apenas os problemas fundamentais de organização da vida em comum’, mas que as soluções ‘têm de ser determinadas pelo genial instrumento de resolução dos problemas que é o direito positivo (...)’. Deste modo, o conceito de danosidade social não substitui o conceito de bem jurídico, mas vem complementá-lo e ‘servir-lhe de pano de fundo’. É o bem jurídico que vai determinar ‘qual o objeto sobre o qual incidem os efeitos danosos de um crime’, para cuja determinação foi necessário proceder-se a juízo de valor. Ora, qualquer juízo de valor pressupõe um ‘sujeito valorador’ – este sujeito vai ser o legislador. Assim, remete a decisão fundamental para a ‘vontade do legislador’ com o conseqüente risco de ‘ter de se ver convertido em bem jurídico qualquer objeto que o legislador tem por valioso e digno de proteção’. Ao pensamento da danosidade social caberá apenas o papel de refletir ‘sobre as condições funcionais da ordenação social como base de valoração para a determinação dos bens jurídicos’.<sup>50</sup>

No mesmo sentido, pondera Fiandaca que a teoria, ao definir o delito como fenômeno que cria obstáculos ao funcionamento do sistema social, não consegue indicar o que, em concreto, deva ser punido pelo legislador, “sem contar o aspecto decisivo, ou seja, que uma perspectiva meramente sociológica não pode ser capaz de sugerir parâmetros de criminalização (potencialmente) vinculantes em sede legislativa”.<sup>51</sup>

<sup>(48)</sup> CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 93. No mesmo sentido: HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 111.

<sup>(49)</sup> CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 94.

<sup>(50)</sup> Idem, p. 96.

<sup>(51)</sup> FIANDACA, G., Il “bene giuridico” come problema teorico e come criterio di politica criminale, p. 61.

Habermas, por sua vez, entende que a legitimidade de uma decisão reside no consenso social que lhe sustenta e que somente é possível dentro de uma “situação ideal de diálogo”, isto é, em uma “situação em que todos os destinatários das normas tenham as mesmas oportunidades de participação (‘diálogo isento de dominação’) e sejam apenas movidos pela procura de uma decisão racional”. Dentro desse quadro, caberia ao Direito a garantia dos pressupostos que tornassem possível essa “situação ideal de diálogo”.<sup>52</sup> A criminalização, por sua vez, estaria autorizada quando procedente de um racional consenso intersubjetivo, que é, para ele, critério de “verdade”. Esse consenso racional seria o único apto a indicar quais os interesses gerais e particulares a proteger.

Conforme indica Cunha, duas ordens de reservas podem ser feitas à concepção de Habermas. A primeira delas, de ordem prática, diz respeito à dificuldade prática em se conseguir uma situação ideal de diálogo que conduza os participantes a intervenções imparciais. A segunda, por sua vez, de cariz substancial, relaciona-se com a distinção entre Verdade e Justiça e os meios para atingi-las. O consenso é um meio de se atingir a Verdade e a Justiça, mas com elas não se deve confundir. Como meio, está sujeito a falhas. Assim, conclui ela, “não nos parece correto dizer que é no consenso racional que se baseia a Verdade, mas sim que o consenso racional é *uma (ou é a) via legítima para se atingir a Verdade*”.<sup>53</sup>

Jakobs coloca a questão da legitimação material do direito penal desde a perspectiva da vigência da norma. Assim, o bem jurídico defendido pelo Direito Penal seria a resistência à defraudação das expectativas, ou, em outras palavras, a vigência da norma. Explica-se: para ele “a contribuição que faz o direito penal para a manutenção da estrutura social e estatal se realiza na garantia da vigência das normas já que desta maneira contribui à coesão social assegurando a não defraudação das expectativas”.<sup>54</sup>

Exemplifica com os crimes contra o patrimônio. Nestes o que se protege não é a coisa alheia, sequer a relação do proprietário com sua coisa como unidade funcional destinada à satisfação de necessidades ou

<sup>(52)</sup> CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 97-8.

<sup>(53)</sup> Idem, ibidem, p. 101-2.

<sup>(54)</sup> HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 112.

à obtenção de benefícios, mas, sim, o que se protege é a vigência do conteúdo da norma.<sup>55</sup>

Seu conceito de bem jurídico, portanto, não tem qualquer conotação axiológica, não possuindo função crítica e sequer limitadora do poder punitivo estatal.

Hassemer, por outro lado, parte da insuficiência das teorias do bem jurídico com função crítica, incapazes de responder à questão do por que determinada sociedade criminaliza certas condutas e não outras, para elaborar uma teoria do bem jurídico que mantenha relação com a realidade. Segundo ele, a questão pode ser respondida desde que se analise a valoração que a sociedade dá aos objetos que pela conduta a incriminar podem ser lesados ou expostos a perigo; valoração esta que depende de três fatores: a) frequência dessas condutas; b) intensidade da demanda do objeto em questão; e c) medida da ameaça.<sup>56</sup> Esses fatores, porém, “não operam em nível da sua consistência objetiva; ao contrário, os fatos sociais da criminalização seriam diversamente percebidos em função dos contextos culturais e sociais de referência e de seu histórico evolver”.<sup>57</sup>

Em busca de um princípio pré-positivo que seja capaz de estabelecer uma hierarquia entre os bens jurídicos, conclui Hassemer, após buscá-lo através de história, que as decisões incriminadoras estão vinculadas a um contexto histórico e cultural concreto. Assim, o valor que se dá a um bem jurídico não tem um fundamento racional. Dessa forma, coloca ele “o conceito de bem jurídico no contexto histórico-cultural em que se faz a valoração, circunstância que não pode ser ignorada pela política criminal”.<sup>58</sup>

Isto, porém, não implica num mero decisionismo legislativo na medida em que o arbítrio do legislador “encontraria barreiras insuperáveis nas atitudes axiológicas correspondentes a todas as normativas sociais dominantes”.<sup>59</sup> Ainda assim, a política penal dos bens jurídicos não se reduz a mera “caixa de ressonância” das concepções sociais

<sup>(55)</sup> HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 113.

<sup>(56)</sup> Idem, ibidem, p. 116.

<sup>(57)</sup> FIANDACA, G., op. cit., p. 62.

<sup>(58)</sup> HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 117.

<sup>(59)</sup> FIANDACA, G., op. cit., p. 62.

dominantes na medida em que reconhece Hassemer a importância de uma “experiência social dos valores orientada segundo a Constituição”.<sup>60</sup>

Não obstante as objeções que podem ser opostas a essa concepção,<sup>61</sup> tem ela o mérito de destacar “a exigência de dilatar o horizonte cognoscitivo da doutrina do bem jurídico até nela compreender o estudo das condições empíricas que lhe garantem o sucesso prático”<sup>62</sup> e de destacar o papel orientador da Constituição.<sup>63</sup>

### 1.3 Fundamentação constitucional do bem jurídico

#### 1.3.1 Introdução

Neste tópico serão analisadas aquelas concepções que buscam, na Constituição de um Estado, o fundamento e o conteúdo dos bens jurídicos. Podem ser divididas em dois grupos, tendo-se em vista a maior ou menor vinculação entre o conteúdo e a construção das normas incriminadoras e os valores constitucionais. Assim, as *concepções de caráter geral* postulam uma vinculação mais aberta e menos vinculante entre tutela penal e valores constitucionais; o contrário, porém, é defendido pelas *concepções de caráter estrito* ou *de fundamento constitucional estrito*, que propõem uma íntima vinculação entre as duas ordens, chegando a traçar limites para a própria configuração dos tipos incriminadores a cargo do legislador.

Deve-se advertir que a origem desse tipo de abordagem é tipicamente européia. Apenas nas duas últimas décadas, por diversas razões, dentre elas a longa ditadura militar, a doutrina nacional despertou para o tema e iniciou a exploração de seus postulados e conseqüências em nosso ordenamento jurídico-penal, sendo especialmente profícuo aquele que se estabeleceu a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988. Por estas razões, optamos por tratar da abordagem nacional da teoria constitucional do bem jurídico, quando da análise de sua aplicabilidade à nova ordem constitucional instaurada a partir de 1988.

<sup>(60)</sup> Idem, ibidem, p. 62.

<sup>(61)</sup> Idem, p. 63-4.

<sup>(62)</sup> Idem, p. 63.

<sup>(63)</sup> Idem, p. 64.

### 1.3.2 Concepções de caráter geral

De forma geral, as posições integrantes desse grupo vêm na Constituição “um quadro de referência a partir de princípios muito gerais, englobantes da unidade de sentido constitucional, como é o princípio do Estado de direito material, democrático e social”.<sup>64</sup> Ao legislador penal estaria vedada qualquer via criminalizadora que contrariasse essa concepção de Estado; porém, para além desse limite, teria ampla liberdade. Conforme destaca Cunha, “é a posição assumida pela maioria da atual doutrina alemã”.<sup>65</sup>

#### 1.3.2.1 A concepção de Sax

Walter von Sax, partindo da constatação de que a pena implica evidente e inegável violação aos valores morais de seu destinatário, considera que o seu uso deve limitar-se aos estritos casos de merecimento e de necessidade de pena (*Strafwürdigkeit*),<sup>66</sup> defendendo a via criminalizante como a *ultima ratio*. O sistema de valores constitucionais, para ele, serviria de limite ao legislador penal apenas na medida em que não pudesse haver contraste entre aquele sistema de valores e o sistema penal;<sup>67</sup> mas não no sentido de que o sistema penal devesse limitar-se aos valores constitucionalmente consagrados, tanto que admitia que “o catálogo dos bens penalmente protegidos é mais amplo do que aquele dos valores constitucionalmente relevantes”.<sup>68</sup>

#### 1.3.2.2 A concepção de Roxin

Roxin, por sua vez, parte da concepção de Estado de Direito contida na Constituição tedesca para determinar a finalidade (e o fundamento) da pena. Partindo do disposto no art. 20, II, 1, da Lei Fundamental, que estabelece que todo o poder emana do povo, afirma ele que nenhu-

<sup>64</sup> CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 129.

<sup>65</sup> Idem, p. 129.

<sup>66</sup> Idem, p. 140, n. 386.

<sup>67</sup> FIANDACA, G., op. cit., p. 45-6.

<sup>68</sup> Idem, ibidem, p. 46. Consulte-se, ainda, HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 121-2; POLAINO NAVARRETE, M., op. cit., p. 205-6.

ma atividade estatal poderá ter outra função que não a de “criar e garantir a um grupo reunido, interior e exteriormente, no Estado, as condições de uma existência que satisfaça as suas necessidades”.<sup>69</sup> A função do Direito Penal seria a de “garantir a todos os cidadãos uma vida em comum livre de perigos”.<sup>70</sup> A soberania popular, que imprime cunho democrático ao Estado, também conduz à ilegitimidade de se tutelar a moral por meio de normas penais, já que próprio da democracia é a tolerância.

Fiandaca descreve o raciocínio desenvolvido por Roxin com as seguintes palavras: “A tese se articula segundo a seguinte cadência: 1) as finalidades de tutela do instrumento penalístico vão determinadas em função das esferas de atividades que hoje competem ao Estado; 2) o hodierno Estado democrático de direito, enquanto laico e fundado na soberania popular, não pode perseguir o aperfeiçoamento moral dos cidadãos adultos, mas deve limitar-se a assegurar as condições de uma convivência pacífica; 3) o direito penal, ao fornecer seu contributo em tal direção, deve antes de tudo garantir os bens jurídicos fundamentais que estão sob os olhos de todos, como a vida, a integridade física, a liberdade, o patrimônio etc.”<sup>71</sup>

Por tais razões, Roxin concebe os bens jurídicos como aquelas “condições valiosas em que se concretizam os pressupostos da vida em comum”.<sup>72</sup> Como se percebe, não procurou ele formular um conceito “material” de bem jurídico apto a fornecer, mediante procedimentos lógico-dedutivos, os concretos objetos de tutela penal,<sup>73</sup> ou, como observa Cunha, não buscou derivar o âmbito da tutela penal de um conceito abstrato de bem jurídico, mas sim e pelo contrário chegou ao bem jurídico “através da indagação sobre os fins da pena, de acordo com o tipo de Estado constitucionalmente consagrado e seus princípios fundamentais”.<sup>74</sup>

Mas a tutela penal, na concepção do penalista tedesco, não se limitaria aos bens jurídicos, devendo alcançar, ainda, *prestações públicas*

<sup>69</sup> ROXIN, K., *Problemas ...*, cit., p. 27.

<sup>70</sup> Idem, ibidem, p. 27.

<sup>71</sup> FIANDACA, G., op. cit., p. 46.

<sup>72</sup> HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 122.

<sup>73</sup> Observação que se encontra em FIANDACA, G., op. cit., p. 47.

<sup>74</sup> CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 145.

próprias de uma concepção constitucional de Estado que lhe atribui funções promotoras do bem-estar social, no âmbito da assistência social: “Concretamente, e em relação ao nosso tema, tal significa que em cada situação histórica e social de um grupo humano os pressupostos imprescindíveis para uma existência em comum se concretizam numa série de condições valiosas, como, por exemplo, a vida, a integridade física, a liberdade de atuação ou a propriedade, as quais todo o mundo conhece; numa palavra, os chamados bens jurídicos; e o direito penal tem que assegurar esses bens jurídicos, punindo a sua violação em determinadas condições. No Estado moderno, junto a esta proteção de bens jurídicos previamente dados, surge a necessidade de assegurar, se necessário através dos meios do direito penal, o cumprimento das prestações de caráter público de que depende o indivíduo no quadro da assistência social por parte do Estado. Com esta dupla função, o direito penal realiza uma das mais importantes das numerosas tarefas do Estado, na medida em que apenas a proteção dos bens jurídicos constitutivos da sociedade e a garantia das prestações públicas necessárias para a existência possibilitam ao cidadão o livre desenvolvimento da sua personalidade, que a nossa Constituição considera como pressuposto de uma condição digna”.<sup>75</sup>

Essa dicotomia do objeto de tutela penal, foi superada em obra recente, na qual, partindo das limitações previamente estabelecidas pelos princípios constitucionais, afirma o autor que um conceito de bem jurídico político-criminalmente vinculante só pode derivar das incumbências do Estado de Direito, baseado na liberdade do indivíduo, estabelecidas na Constituição. Nesse sentido, bens jurídicos seriam as “circunstâncias dadas ou finalidades que são úteis para o indivíduo e seu livre desenvolvimento no marco de um sistema social global estruturado sobre a base dessa concepção dos fins ou para o funcionamento do próprio sistema”.<sup>76</sup> Como se vê, abandona ele a distinção entre bens jurídicos e prestações públicas, inserindo estas últimas no seu novo conceito de bem jurídico, mais abrangente e mutável, de origem constitucional.

<sup>75</sup> ROXIN, K., *Problemas ...*, p. 25-6. No mesmo sentido: CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 144; FIANDACA, G., op. cit., p. 46; HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 123.

<sup>76</sup> ROXIN, K., *Derecho penal*: parte general – Fundamentos. La estructura de la teoría del delito, p. 56.

Por todas essas razões, Roxin conclui que (a) o Direito Penal tem natureza subsidiária: “A intervenção penal como a ‘ultima ratio’ da política de proteção estatal, apenas naqueles casos em que uma outra forma menos drástica de sanção não se mostre suficientemente eficaz, teria a sua razão de ser, precisamente, no fato da pena interferir com valores essenciais do indivíduo”;<sup>77</sup> e que (b) o legislador não está autorizado a criminalizar condutas simplesmente imorais.<sup>78</sup>

Quanto à natureza subsidiária do Direito Penal, afirma o autor que somente podem ser punidas “as lesões de bens jurídicos e as contravenções contra fins de assistência social, se tal for indispensável para uma vida em comum ordenada”.<sup>79</sup> E assim deve ser porque a sanção penal, como já dissemos, é a mais grave de que dispõe o sistema jurídico. “Com efeito, para a pessoa atingida, cada pena significa um dano dos seus bens jurídicos cujos efeitos atingem não raro o extermínio da sua existência ou, em qualquer caso, restringem fortemente a sua liberdade pessoal”;<sup>80</sup> daí que somente se deva recorrer a ela em último caso. Assim, segundo o entendimento do autor, o bem jurídico recebe dupla proteção: “através do direito penal e *ante* o direito penal, cuja utilização exacerbada provoca precisamente as situações que pretende combater”.<sup>81</sup>

<sup>77</sup> CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 144-5.

<sup>78</sup> ROXIN, K., *Problemas ...*, cit., p. 29; FIANDACA, G., op. cit., p. 47. “A exclusão de condutas simplesmente imorais do âmbito da criminalidade”, explica Cunha, “resultaria da já referida necessidade de, num Estado baseado na soberania popular, se respeitarem as opções de vida de cada pessoa e não ser mais pensável encontrar uma fundamentação ‘transcendente’ ao homem, para que um grupo de pessoas (mesmo que majoritário, acrescentamos nós) pudesse impor a outro grupo determinadas concepções de vida, pretendendo também moldá-lo moralmente” (CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 145).

<sup>79</sup> ROXIN, K., *Problemas ...*, cit., p. 28.

<sup>80</sup> Idem, p. 28.

<sup>81</sup> Idem, p. 28. Adverte Roxin que a utilização indiscriminada da sanção penal, “quando bastem outros procedimentos mais suaves para preservar ou reinstaurar a ordem jurídica, carece da legitimidade que lhe advém da necessidade social, e a paz jurídica vê-se perturbada pela presença de um exercício de pessoas com antecedentes penais numa medida superior à que pode ser fundamentada pela cominação legal” (idem, p. 28).

A subsidiariedade do Direito Penal conduz à adoção de algumas diretrizes de Política Criminal: ao Direito Penal não incumbe a repressão à infração contra meros regulamentos de ordenação; não deve o legislador conferir a todas as leis “um cinturão protetor jurídico-penal, decretando no final das mesmas que será castigado quem infrinja as disposições precedentes”;<sup>82</sup> a assistência social deve ter prioridade como instrumento mais eficaz do que a pena no combate a determinadas infrações, devendo-se “utilizar o direito penal para proteger bens jurídicos essenciais e assegurar os objetivos das prestações necessárias para a existência, apenas onde não bastem para a sua prossecução meios menos gravosos”,<sup>83</sup> já que “é evidente que nada favorece tanto a criminalidade como a penalização de qualquer bagatela”.<sup>84</sup>

### 1.3.2.3 A concepção de Figueiredo Dias

O mais recente posicionamento de Jorge de Figueiredo Dias orienta-se nesse mesmo sentido.

Partindo de uma perspectiva teleológico-funcional e racional do Direito Penal,<sup>85</sup> define o bem jurídico-penal como “a expressão de um interesse, da pessoa ou da comunidade, na manutenção ou integridade de um certo estado, objeto ou bem em si mesmo socialmente relevante e por isso juridicamente reconhecido como valioso”.<sup>86</sup>

<sup>(82)</sup> ROXIN, K., *Problemas ...*, cit., p. 29.

<sup>(83)</sup> *Idem*, p. 29.

<sup>(84)</sup> *Idem*, p. 29.

<sup>(85)</sup> “De teleológico-funcional, na medida em que se reconheceu definitivamente que o conceito material de crime não podia ser deduzido das idéias vigentes a se em qualquer ordem extrajurídica e extrapenal, mas tinha de ser encontrado no horizonte de compreensão imposto ou permitido pela própria função que ao direito penal se adscresse no sistema jurídico-social. De racional, na medida em que o conceito material de crime vem assim a resultar da função do direito penal de tutela subsidiária (ou de ‘ultima ratio’) de bens jurídicos dotados de dignidade penal (de ‘bens jurídico-penais’); ou, o que é dizer o mesmo, de bens jurídicos cuja lesão se revela digna de pena. Bens jurídicos nos quais afinal se concretiza jurídico-penalmente, em último termo, a noção sociológica fluída da danosidade ou da ofensividade sociais supra aludida” (DIAS, J. F., *Questões fundamentais do direito penal revisitadas*, p. 62).

<sup>(86)</sup> *Idem*, p. 63 – grifos do original.

Esse bem jurídico deve obedecer a uma série mínima irrenunciável de condições para que se legitime: deve ter um conteúdo material, ou seja, ser “substanciável”, para que possa ser indicador útil do conceito material de crime; e deve servir como padrão crítico das normas constituídas e a constituir. Para tanto, “ele só pode surgir, não como imanente ao sistema normativo jurídico-penal e dele resultante, mas antes como noção transcendente – e neste sentido transistemática – relativamente àquele. Ele deve finalmente ser político-criminalmente orientado e nesta medida, também ele, intra-sistemático relativamente ao sistema social e, mais concretamente, ao sistema jurídico-constitucional”.<sup>87</sup>

Não nega, Figueiredo Dias, que os bens do sistema social preexistem à tutela penal, porém, “os bens do sistema social se transformam e se concretizam em bens jurídicos dignos de tutela penal (em bens jurídico-penais)<sup>88</sup> através da ordenação axiológica jurídico-constitucional”.<sup>89</sup>

“Logo por aqui se deve concluir que um bem jurídico político-criminalmente vinculante existe ali – e só ali – onde se encontre refletido num valor jurídico-constitucionalmente reconhecido em nome do sistema social total e que, deste modo, se pode afirmar que ‘preexiste’ ao ordenamento jurídico-penal. O que por sua vez significa que entre a ordem axiológica jurídico-constitucional e a ordem legal – jurídico-penal – dos bens jurídicos tem por força de se verificar uma qualquer relação de mútua referência. Relação que não será de ‘identidade’, ou mesmo de ‘recíproca cobertura’, mas de analogia material, fundada numa essencial correspondência de sentido e – do ponto de vista da sua tutela – de fins. Correspondência que deriva, ainda ela, de a ordem jurídico-constitucional constituir o quadro obrigatório de referência e, ao mesmo

<sup>(87)</sup> *Idem*, p. 65.

<sup>(88)</sup> O autor estabelece diferenças entre bens jurídicos e bens jurídico-penais. Segundo ele, tanto o direito penal como as contra-ordenações têm atrás de si bens jurídicos, tal qual “toda ilicitude administrativa, disciplinar ou mesmo civil”. “A verdade é porém”, adverte o autor, “que não se pode dizer aqui – como nos crimes – que estes bens são bens jurídico-penais, que preexistem à proibição da sua lesão e que possuem uma referência obrigatória à ordenação axiológica jurídico-constitucional; antes se trata de bens jurídico-administrativos que, como tal, são constituídos através da proibição e por força dela” (*idem*, p. 77).

<sup>(89)</sup> *Idem*, p. 66.

tempo, o critério regulativo da atividade punitiva do Estado. É nesta acepção, e só nela, que os bens jurídicos protegidos pelo direito penal se devem considerar concretizações dos valores constitucionais expressa ou implicitamente ligados aos direitos e deveres fundamentais. É por esta via – e só por ela em definitivo – que os bens jurídicos se ‘transformam’ em *bens jurídicos dignos de tutela penal* ou *com dignidade jurídico-penal*.<sup>90</sup>

Conseqüências da orientação defendida, enumera-as Figueiredo Dias: a) *puras violações morais não conformam a lesão de um autêntico bem jurídico*; b) *não conformam autênticos bens jurídicos proposições (ou imposições de fins) meramente ideológicas*; c) “objeto de criminalização não deve ainda constituir, por igual motivo, a *violação de valores de mera ordenação*, subordinados a uma certa política estatal e por isso de entorno claramente jurídico-administrativo”; d) “toda norma incriminatória na base da qual não seja susceptível de se divisar um bem jurídico-penal claramente definido é *nula*, por *materialmente inconstitucional*, e como tal deve ser declarada pelos tribunais constitucionais ou pelos tribunais ordinários aos quais compita aferir da constitucionalidade das leis ordinárias”.<sup>91</sup>

Adverte, porém, que embora não possa haver criminalização onde não se identifique o propósito de tutela de um bem jurídico-penal, a existência deste não é suficiente para legitimar a tutela penal, sendo indispensável um critério adicional que permita auferir tal legitimidade: o da *necessidade (carência) de tutela penal*: “A violação de um bem jurídico-penal não basta por si para desencadear a intervenção, antes se requerendo que esta seja absolutamente indispensável à livre realização da personalidade de cada um na comunidade. Nesta precisa acepção o direito penal constitui, na verdade, a *ultima ratio* da política social e sua intervenção é de natureza definitivamente *subsidiária*”.<sup>92</sup>

#### 1.3.2.4 A concepção de Rudolphi

Hans Joachim Rudolphi assim definiu os bens jurídicos: “bens jurídicos são ‘unidades sociais de função’ (ou seja, em poucas palavras,

<sup>(90)</sup> DIAS, J. F., *Questões fundamentais do direito penal revisitadas*, p. 67.

<sup>(91)</sup> Idem, *ibidem*, p. 75-7.

<sup>(92)</sup> Idem, p. 78.

entidades instrumentais) indispensáveis à ‘vida social que se desenvolve no quadro da Constituição’: tal seria uma vida social baseada na liberdade e responsabilidade do indivíduo”.<sup>93</sup>

Parte ele também da consagração constitucional do Estado de Direito para concluir que o Direito Penal somente poderá intervir para a proteção das *condições de vida* de determinada sociedade, que podem ser encontradas no quadro valorativo estabelecido pela Constituição. Tais condições de vida, porém, os bens jurídicos, não são unidades valorativas estáticas, mas, sim, funcionam como *unidades de função social* que têm as normas constitucionais como parâmetros basilares.<sup>94</sup> Os bens jurídicos, no entender de Rudolphi, possuem características funcionais e dinâmicas, “uma vez que as condições de vida em comum se vão desenvolvendo e modificando, não sendo estáticas as exigências para a convivência humana”,<sup>95</sup> devendo sempre haver um equilíbrio entre as exigências sociais e as pessoais, equilíbrio este que tem como ponto de partida e como limite a liberdade individual.<sup>96</sup>

Polaino Navarrete, sob o ponto de vista crítico, acentua que essa visão funcional e dinâmica dos bens jurídicos constitui o aspecto positivo central do entendimento de Rudolphi. Acentua o professor espanhol, porém, que o próprio conceito de *unidade de função social* é ambíguo e amplo demais, prejudicando o seu estudo científico, dificultando a caracterização técnica da natureza do objeto de tutela da norma penal, sobre a qual se funda o conteúdo material de todo injusto típico.<sup>97</sup>

#### 1.3.2.5 A concepção de Marx

Dentro desse grupo encontramos, ainda, a concepção de Michael Marx, que, segundo Hormazábal Malarée, parte de uma concepção ideal de Estado para dela extrair uma definição de bem jurídico, seguindo o pressuposto de que haveria uma identidade entre os fins desse Estado, os fins do Direito e os fins do Direito Penal, conseqüentemente. Se, no plano constitucional, o art. 1.º da Lei Fundamental declara que o Estado

<sup>(93)</sup> FIANDACA, G., *op. cit.*, p. 48.

<sup>(94)</sup> Cf. PRADO, L. R., *op. cit.*, p. 52.

<sup>(95)</sup> CUNHA, M. C. F., *op. cit.*, p. 146.

<sup>(96)</sup> Idem, *ibidem*, p. 147.

<sup>(97)</sup> POLAINO NAVARRETE, M., *op. cit.*, p. 249.

se baseia na dignidade do homem, este deve ser o objeto central do Direito penal: um homem que se desenvolve e se realiza como um ser livre. Daí que o Direito Penal deva proteger as condições externas necessárias ao homem para a realização de seu desenvolvimento pessoal, os bens jurídicos seriam, então, “aqueles objetos que o homem necessita para sua livre auto-realização”.<sup>98</sup>

### 1.3.2.6 A concepção de Mir Puig

Para Mir Puig, o Direito Penal em um Estado Social e Democrático deve assegurar proteção efetiva a todos os membros da sociedade, atuando de forma a prevenir delitos, “entendidos como aqueles comportamentos que os cidadãos estimem danosos para seus bens jurídicos – ‘bens’ não em um sentido naturalista nem ético-individual, senão como possibilidades de participação nos sistemas sociais fundamentais –, e na medida em que os mesmos cidadãos considerem graves tais fatos”.<sup>99</sup>

A partir do prisma daquele modelo de Estado, deve-se exigir de um conceito político-criminal de bem jurídico que (a) o distinga dos valores puramente morais, facilitando a demarcação dos âmbitos próprios da Moral e do Direito; (b) além disso, devem ser situados os bens merecedores de tutela jurídica no terreno do social, exigindo que constituam condições de funcionamento dos sistemas sociais; (c) mas o bem jurídico, além de importar ao sistema social, deve-se traduzir em concretas possibilidades para o indivíduo. “Porém, nem tudo quanto possua dita matéria – de interesse social relevante para o indivíduo – poderá, obviamente, elevar-se à categoria de bem merecedor de tutela jurídico-penal, de bem jurídico-penal”.<sup>100</sup> Para que um bem possa considerar-se um bem *jurídico-penal*, são necessárias duas condições: suficiente importância social e necessidade de proteção pelo Direito Penal.<sup>101</sup>

Quanto à apuração da importância social de um bem, continua o autor, não se pode negar que o seu reconhecimento constitucional deve servir de critério relevante para se decidir se nos achamos diante de um

<sup>(98)</sup> HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 125.

<sup>(99)</sup> MIR PUIG, S., *El derecho penal en el Estado Social y Democrático de derecho*, p. 37.

<sup>(100)</sup> Idem, *ibidem*, p. 161.

<sup>(101)</sup> Idem, p. 162.

interesse fundamental para vida social que reclame proteção penal; porém tal critério não é suficiente, por diversas razões: a) porque a função primária da Constituição não é a de regular o comportamento dos cidadãos entre si, mas sim a de estabelecer os fundamentos do exercício do poder político;<sup>102</sup> b) porque não se pode admitir que a Constituição imponha ao Estado somente o dever de respeitar os direitos fundamentais, senão também o de sancionar penalmente sua vulneração, o que implica numa “ponderação de interesses não elaborada expressamente pela Constituição”;<sup>103</sup> c) porque, apesar do reconhecimento constitucional de um determinado bem, seria contrário ao princípio de proporcionalidade protegê-lo penalmente de todo ataque, inclusive ínfimo, sem requerer um mínimo de afetação do bem.<sup>104</sup>

### 1.3.2.7 A concepção de Polaino Navarrete

Em minuciosa monografia sobre o tema do bem jurídico, Polaino Navarrete coloca-o no centro da antijuridicidade penal. Para ele a antijuridicidade, a par de revestir um caráter formal, possui um conteúdo substancial: a norma punitiva é estabelecida em atenção à existência de um bem ou valor de relevância ético-social de tal grandeza que reclama a proteção jurídica mais estrita: a de cunho penal.<sup>105</sup>

Bens e valores constituem os objetos de tutela penal conferida pela descrição legal de comportamentos típicos. A intervenção punitiva em todo caso se dá para a garantia dos princípios fundadores da vida humana em sociedade, em conformidade com os postulados de Justiça material na proteção jurídica das pessoas, nas dimensões individuais e sociais da personalidade.<sup>106</sup>

Para ele, a noção de bem jurídico restringe-se ao âmbito exclusivo daqueles que demandam uma proteção normativa de maior rigor, fundada, por sua vez, na especial relevância axiológica pelo caráter fundamental que sustenta e na gravidade do ataque contra ele dirigido. Essa ponderação normativa acerca da exigência de garantia do objeto de proteção

<sup>(102)</sup> Idem, p. 163.

<sup>(103)</sup> Idem, p. 164.

<sup>(104)</sup> Idem, p. 164.

<sup>(105)</sup> POLAINO NAVARRETE, M., op. cit., p. 89.

<sup>(106)</sup> Idem, p. 285.

fundamenta-se na esfera de desenvolvimento da pessoa, na medida da singular transcendência inerente a tal objeto nas múltiplas facetas do progresso evolutivo da pessoa no núcleo social. Por essas razões, não pertence à natureza mesma do conceito de bem jurídico a distinção entre bens jurídicos individuais e universais que o autor entende totalmente descabida.<sup>107</sup>

A seleção positiva dos bens jurídicos deve obedecer às exigências de adequação aos postulados ético-sociais informadores dos princípios fundamentadores da vida humana em sociedade, às condições mínimas de respeito rígido da liberdade e da dignidade da pessoa humana e às prescrições de caráter constitucional que, com certa frequência, contêm as Constituições.<sup>108</sup> Conforme destaca o autor, quando discorre sobre a característica normativa do bem jurídico, um “objeto” não é um bem jurídico simplesmente porque o legislador o protege com a sanção penal, mas, sim, porque pré-positivamente resulta credor de proteção, ou seja, sua essência é metajurídica e pré-legal.<sup>109</sup>

Outrossim, define sinteticamente o bem jurídico como sendo aquele bem ou valor merecedor da máxima proteção jurídica, cuja outorga é reservada às prescrições do Direito Penal.<sup>110</sup> Devendo-se entender como bem, no específico âmbito técnico do bem jurídico, todos os objetos que, sendo úteis à satisfação de necessidades pessoais, assumem importância de tal grau no âmbito da convivência humana que são estimados como merecedores da máxima garantia do ordenamento. Os valores, por sua vez, devem ser entendidos como atributos anímico-espirituais de especial transcendência para a auto-realização da pessoa em sociedade, “que repercutem de uma forma imanente na própria estrutura de configuração do núcleo social, em cujo círculo se provê o desenvolvimento das aspirações individuais em uma ordem jurídica abstrata de liberdade, respeito e colaboração recíprocos”.<sup>111</sup>

A seguir, destaca as características do bem jurídico: a) objetivo (substancial): já que deve ser entendido como um conceito de existência

<sup>(107)</sup> POLAINO NAVARRETE, M., op. cit., p. 266-7.

<sup>(108)</sup> Idem, ibidem, p. 267.

<sup>(109)</sup> Idem, p. 275.

<sup>(110)</sup> Idem, p. 270.

<sup>(111)</sup> Idem, p. 268.

na realidade do mundo exterior, precedente à apreciação subjetiva;<sup>112</sup> b) normativo (jurídico): uma vez que a pressuposta existência de uma característica conceitual ôntica apriorística (de natureza fática ou espiritual) não exclui a necessidade de uma posterior valoração jurídico-normativa;<sup>113</sup> c) relativo (dinâmico): na medida em que a apreciação valorativa das possíveis noções constitutivas da categoria do bem jurídico está condicionada por uma constelação de mutáveis circunstâncias imanentes à própria historicidade existencial do homem;<sup>114</sup> d) supramaterial (espiritual): no sentido de que o conceito de bem jurídico traduz o valor que um “algo” possui para o particular e para a coletividade, e não este “algo” em si mesmo considerado;<sup>115</sup> e) transpessoal (supra-individual): no sentido de que o objeto da tutela penal não se limita aos bens jurídicos individuais, mas se estende aos bens jurídicos supra-individuais.<sup>116</sup>

### 1.3.2.8 A concepção de Dolcini e Marinucci

Emilio Dolcini e Giorgio Marinucci, alinhando-se com os demais penalistas, destacam que o modelo de crime como ofensa a bens jurídicos tem, em Itália, categoria de força vinculante de verdadeiro princípio constitucional. Tal modelo deriva do próprio Estado delineado pela Constituição italiana de 1948: pluralista, laico e inspirado em valores de tolerância, no qual todo o poder emana do povo, baseado na dignidade humana e no qual se atribui ao homem um conjunto de direitos invioláveis. Dessa conformação do Estado deriva que “o direito penal não deve perseguir fins transcendentais ou éticos; não pode degradar o homem à condição de mero ‘objeto de tratamento’ pelas suas presumíveis tendências anti-sociais, nem pode fazer assentar o crime em meras atitudes interiores ou na vontade pura e simples – de qualquer maneira manifestada – de desobedecer às leis”.<sup>117</sup> Destarte, concluem os autores que o Direito Penal só pode ser entendido como instrumento de proteção de bens jurídicos.

<sup>(112)</sup> Idem, p. 272.

<sup>(113)</sup> Idem, p. 273.

<sup>(114)</sup> Idem, p. 277.

<sup>(115)</sup> Idem, p. 279.

<sup>(116)</sup> Idem, p. 280.

<sup>(117)</sup> DOLCINI, E., MARINUCCI, G., op. cit., p. 152.

O princípio da ofensividade que preside tal modelo de Direito Penal e a garantia dos direitos de liberdade do cidadão “impede, de fato, o legislador, de antecipar o recurso à sanção penal ao momento em que se manifestam, de qualquer modo, vontade ou personalidade hostis à lei, impondo-lhe que espere a verificação de lesões tangíveis ou ameaças à integridade desta ou daquela realidade ou relação existente no mundo exterior”.<sup>118</sup>

Asseveram, porém, que um tal modelo não impõe diretivas quanto ao próprio conteúdo das normas incriminadoras: “Como mostra a experiência italiana sob o fascismo, as normas incriminadoras podem de fato ser construídas segundo a forma liberal da ofensa a bens jurídicos, mas, simultaneamente, ter os conteúdos mais iliberais”.<sup>119</sup> Fica, então, a questão: a Constituição, para além da adoção de um modelo de crime como ofensa a bens jurídicos, imporá também limites ao conteúdo das normas incriminadoras?

Em primeiro lugar, o reconhecimento constitucional de diversas liberdades impede que o legislador possa transformar em delito o puro e simples exercício do direito e que tutele penalmente os bens ofendidos por quem exerce o direito, a menos que se trate de *bens constitucionalmente relevantes*.<sup>120</sup>

Em segundo lugar, a consagração de princípios constitucionais, de âmbito geral (como, por exemplo, o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei) ou relativos a específicas áreas (como, por exemplo, o princípio de igualdade entre os cônjuges) pode criar proibições de incriminação para o legislador.<sup>121</sup>

Concluem os autores, então, que “o legislador não pode custodiar com pena bens ‘incompatíveis com a Constituição’”.<sup>122</sup> Para além desse limite, porém, estaria o legislador adstrito a criminalizar apenas condutas lesivas ou ameaçadoras de bens dotados de relevância constitucional?

A resposta afirmativa, dada por alguns estudiosos como Bricola,<sup>123</sup> partia da proteção constitucional dada aos direitos invioláveis do ho-

<sup>(118)</sup> DOLCINI, E., MARINUCCI, G., p. 154.

<sup>(119)</sup> Idem, ibidem, p. 154-5.

<sup>(120)</sup> Idem, p. 156-7.

<sup>(121)</sup> Idem, p. 161-2.

<sup>(122)</sup> Idem, p. 164.

<sup>(123)</sup> Cf. *infra*.

mem, à sua dignidade social e à liberdade pessoal (arts. 2.º, 3.º e 13 da Constituição italiana),<sup>124</sup> para afirmar que somente poderiam ser criminalizados fatos ofensivos de bens constitucionalmente relevantes.<sup>125</sup>

Enfatizam os autores que, tal concepção não conseguia explicar a existência de bens de grande importância social, que sempre receberam intensa tutela penal, não referidos na Constituição e sequer ligados a um valor constitucional por uma relação de pressuposição necessária. Isto sucede, por exemplo, no que diz respeito aos delitos contra a *fé pública* e à tutela penal do meio ambiente, que encontra relevância constitucional e que não estaria subordinada, em princípio, à colocação em perigo de um bem constitucional como a saúde.<sup>126</sup>

O silêncio constitucional a respeito de alguns bens que são e serão tutelados pelas normas penais é derivado do caráter historicamente condicionado das Constituições, concluindo os autores, então, que “a Constituição não impõe um limite geral ao legislador ordinário na escolha discricionária dos bens a tutelar penalmente: *o legislador não está vinculado nesta escolha ao âmbito dos bens constitucionalmente relevantes*”.<sup>127</sup>

Por outro lado, constata-se a efetiva existência de normas constitucionais que impõem a incriminação de determinadas condutas. Nesses casos, considerou o constituinte tanto a importância atribuída ao bem como a necessidade do recurso à pena, “considerada único instrumento capaz de assegurar ao bem uma tutela eficaz”.<sup>128</sup> As razões que inspiram tais espécies de normas constitucionais seriam a experiência histórica, os projetos e objetivos dos países no momento em que outorgam uma nova Constituição.<sup>129</sup>

<sup>(124)</sup> Cf. *infra*.

<sup>(125)</sup> DOLCINI, E., MARINUCCI, G., op. cit., p. 165.

<sup>(126)</sup> Idem, ibidem, p. 166-7.

<sup>(127)</sup> Idem, p. 169-170.

<sup>(128)</sup> Idem, p. 172.

<sup>(129)</sup> Nesse sentido, analisando as normas constitucionais brasileiras que impõem incriminações, ponderam os autores que “aquelas que impõem ao legislador a punição dos atentados às liberdades e aos direitos fundamentais, da prática da tortura, da ação de grupos armados contra a ordem constitucional e contra a democracia são claramente dirigidas a prevenir o retorno da ditadura militar ou impedir que, mesmo após o advento do Estado democrático, permaneçam comportamentos típicos do regime militar. Outras nor-

Concluem os autores que a Constituição italiana impõe ao legislador diversas proibições de incriminação e em um só caso obriga-o a reprimir penalmente determinadas condutas: “nos restantes casos o legislador é, por um lado, livre de escolher se deve defender ou não com a pena os bens constitucionalmente relevantes e, por outro, livre de também poder tutelar penalmente bens desprovidos de relevo constitucional”.<sup>130</sup> Daí que, a Constituição, para eles, pouco tem a dizer relativamente ao conteúdo das normas incriminadoras.

Sucede que, não estando limitados os bens tuteláveis penalmente àqueles de relevância constitucional, uma afirmação é possível: todos os bens constitucionalmente relevantes são *merecedores de tutela penal*. Esse merecimento de pena encontra, dentre os diversos bens constitucionalmente relevantes, graus de importância variável, segundo a categoria do bem a ser tutelado.<sup>131</sup>

“Por vezes é a própria linguagem da Constituição a atribuir a este ou àquele bem uma categoria primária: é o caso do trabalho – mencionado na introdução da Constituição como ‘fundamento’ da República (art. 1 Const.) e indicado como objeto de tutela ‘em todas as suas formas e aplicações’ (art. 35; cf. ainda arts. 36-40) –, da liberdade pessoal, do domicílio, da liberdade e sigilo das comunicações, numa linha de princípio ‘inviolável’ (arts. 13, 14 e 15 Const.), da saúde – ‘direito fundamental do indivíduo e interesse da coletividade’ (art. 32 Const.) – etc.

“Entre os bens primários podem reconhecer-se alguns verdadeiramente indispensáveis para a integridade das instituições e para a sobrevivência da ordem constitucional: pense-se, por exemplo, na unidade e na indivisibilidade da República (art. 5 Const.), no livre funcionamento dos órgãos e poderes constitucionais, como o Parlamento (arts. 55 ss. Const.), o Presidente da República (arts. 83 ss. Const.), o Governo (arts. 99 ss. Const.), a Magistratura (arts. 101 ss. Const.), as Regiões, as Pro-

mas (como as relativas ao racismo, ao tráfico de estupefacientes e à violência sexual sobre menores) têm por objetivo orientar ou intensificar o controlo penal nos confrontos de fenômenos patológicos radicados na estrutura econômico-social do País, que o novo Estado democrático intenta combater por todos os meios” (DOLCINI, E., MARINUCCI, G., op. cit., p. 173-4).

<sup>(130)</sup> Idem, ibidem, p. 191.

<sup>(131)</sup> Idem, p. 191.

víncias e os Municípios (arts. 114 ss. Const.), o Tribunal Constitucional (arts. 134 ss. Const.) etc”.<sup>132</sup>

A partir da relação entre a relevância constitucional do bem (secundária, primária ou fundamental), a sua importância e o seu merecimento de tutela penal, podem ser estabelecidas conseqüências quanto à legitimidade das normas incriminadoras no que diz respeito à sua amplitude e intensidade de tutela.

A primeira dessas conseqüências é que, se determinado bem é estimado pelo constituinte como fundamental, a tutela penal desse bem poderá ser de tal modo ampla e intensa que autorize sua proteção contra perigos remotos, como os representados por atos meramente preparatórios. “Isso deriva”, prosseguem os autores, “do princípio da proporção, que condiciona a legitimidade do recurso à pena, quer à categoria do bem, quer à gravidade da ofensa a reprimir, *quanto menos grave é a ofensa* (e a gravidade da ofensa decresce à medida que se afasta do estágio da lesão), *tanto mais elevada deve ser a categoria do bem*”.<sup>133</sup>

Quanto à tutela dos bens de importância primária, à luz do princípio da proporcionalidade, seria ela legítima através da incriminação de condutas concretamente perigosas ou abstratamente perigosas.<sup>134</sup> Relativamente aos bens de categoria secundária, a tutela penal não poderia recuar além do limiar do perigo concreto.<sup>135</sup>

A segunda conseqüência oriunda do grau de importância do bem dentro da Constituição, portanto, do merecimento de pena, diz respeito à averiguação da necessidade de pena, que somente deve ser utilizada

<sup>(132)</sup> Idem, p. 191-2.

<sup>(133)</sup> Idem, p. 193-4. Os autores dão alguns exemplos de incriminações que tutelam bens de grau fundamental contra condutas tipicamente perigosas, como seriam a conspiração política mediante acordo (art. 304 do CP italiano) relativamente ao bem “ordem político-constitucional do Estado”; a detenção ilegal de armas de guerra (art. 10, 1, Lei 497, de 14 de outubro de 1974) relativamente ao bem fundamental da “segurança pública”; a detenção de moedas falsificadas (art. 453 do CP italiano) relativamente ao bem fundamental da “fé pública da genuinidade e veracidade da moeda e de outros meios de pagamento” (idem, p. 194).

<sup>(134)</sup> Idem, p. 194.

<sup>(135)</sup> Idem, p. 195.

quando indispensável.<sup>136</sup> Ou, nas palavras de Dolcini e Marinucci, “a Constituição, enquanto ‘lei fundamental’ e expressão do ‘pacto social’ que está na origem da República, vincula os poderes do Estado a atuar com vista a uma série de objetivos. Perante comportamentos que agriem os bens constitucionais, ao legislador cabe a obrigação de utilizar a arma da pena se e enquanto os outros instrumentos de controlo jurídico se revelem destinados ao malogro. As valorações discricionárias do legislador sobre a necessidade de tutela penal dos bens constitucionalmente relevantes representam, portanto, o elo de ligação entre o sistema dos bens constitucionais – de per si merecedores de tutela penal – e o dos bens penalmente protegidos”.<sup>137</sup>

### 1.3.2.9 A concepção de Fiandaca

Analisando as diversas concepções concernentes ao bem jurídico, Giovanni Fiandaca conclui que, ainda que orientado segundo a Constituição, não é ele um instrumento mágico através do qual sejam imediatamente divisíveis, a partir de subsunção e dedução, as condutas criminalizáveis daquelas que não o são. O conceito de bem jurídico constitucionalmente orientado, segundo o autor, tem a função de estabelecer *diretivas programáticas de tutela potencialmente vinculantes*, ou, em outras palavras, *diretivas programáticas constitucionalmente orientadas* extraídas do conjunto dos princípios constitucionais de fundo liberal e de fundo social.<sup>138</sup>

Os princípios constitucionais de matriz liberal evidentemente indicam uma tendência a circunscrever a área do penalmente punível. Tal se dá, por exemplo, relativamente à ilegitimidade da criação de tipos penais que correspondam ao exercício de liberdades fundamentais, a não ser quando esteja em jogo a tutela de explícitos “interesses-limite” ou outros interesses dotados de relevância constitucional.<sup>139</sup> Tais princípios fornecem perspectivas de reformas no Direito Penal sexual e de despe-

<sup>(136)</sup> DOLCINI, E., MARINUCCI, G., op. cit., p. 195.

<sup>(137)</sup> Idem, ibidem, p. 198.

<sup>(138)</sup> FIANDACA, G., op. cit., p. 65.

<sup>(139)</sup> Nessa esteira de pensamento, perfeitamente legítima a tutela penal da honra como limite à livre manifestação do pensamento. Trata-se, como se extrai da Constituição, de típicos “interesses-limite” (art. 5.º, IV e X, da CF).

nalização ou descriminalização de ilícitos de bagatela, considerados quer como tipos penais autônomos destinados à tutela de um interesse sem relevância constitucional direta ou implícita, quer como subtipos que produzem lesões insignificantes a um bem de escassa relevância protegido por um tipo legal susceptível de graduação.<sup>140</sup>

Fiandaca adverte que também os princípios constitucionais de fundo social devem ter o seu papel na determinação da amplitude do Direito Penal. Neste sentido, entende que é desejável um papel propulsor e promocional do Direito Penal concorrendo para a realização do modelo e dos objetivos de promoção social delineados na Constituição. Questiona-se, porém, acerca de como concretizar o tipo de contribuição que os instrumentos penais podem dar nessa tarefa e do perigo de que uma exacerbação desse papel possa transformar o Direito Penal em “instrumento de governo” sujeito, conseqüentemente, à instrumentalização política.<sup>141</sup>

Propugna, então, por um equilíbrio entre a função conservadora e a função propulsora do Direito Penal. Equilíbrio que, segundo o autor, pode ser encontrado atualmente na salvaguarda daqueles valores coletivos que a consciência social desejaria fossem mais intensamente protegidos, tais como a saúde, o meio ambiente, as prestações necessárias à formação dos recursos públicos, dentre outros.<sup>142</sup> Isto não implica atribuir à pena a função de orientação cultural inculcando nos cidadãos os valores da mudança social, mas, sim, reconhecer ao instrumento penal uma possibilidade mais realista, que é a de “reforçar e confirmar orientações de valor já difusas na consciência social”.<sup>143</sup>

Objetou-se que tal orientação implicaria um Direito Penal autoritário dos valores constitucionais, quando sua verdadeira função é a proteção da esfera de liberdade dos indivíduos.<sup>144</sup> Fiandaca destaca, porém, que a proteção da dimensão coletiva tende a potencializar a autonomia individual, ao contrário de contrapor-se a ela, “a mesma garantia da coexistência de amplos espaços de liberdade individual hoje não pode

<sup>(140)</sup> FIANDACA, op. cit., p. 66-7.

<sup>(141)</sup> Idem, ibidem, p. 67-8.

<sup>(142)</sup> Idem, p. 69.

<sup>(143)</sup> Idem, p. 70.

<sup>(144)</sup> Idem, p. 70.

não pressupor o respeito de regras comuns, ainda que fundamentais, da convivência".<sup>145</sup>

Entende que derivam da Constituição ao menos máximas acerca de uma nova estruturação hierárquica dos bens penalmente protegidos na Parte Especial do Código Penal. Sendo o valor da pessoa humana um valor originário e fundamentador, a Parte Especial do Código Penal deveria ser inaugurada com os delitos que atentam contra os bens fundamentais da pessoa.<sup>146</sup>

Essa inspiração personalista da Constituição, porém, não implica privilegiar os bens de natureza individual relativamente àqueles de natureza coletiva. Na verdade, no seio da Constituição o princípio personalista é integrado e enriquecido pela presença do princípio de solidariedade, o que não implica dizer que estes últimos reclamem, aprioristicamente, uma mais intensa proteção penal, o que seria contrário à Constituição. Maior conformidade aos cânones constitucionais será "conceber os bens coletivos como bens de natureza 'instrumental', ou seja, mas sempre orientados à realização de concretos interesses dos indivíduos singulares".<sup>147</sup> Exemplifica com o bem coletivo da saúde que, em seu entender, não pode ser compreendido sem a necessária referência aos singulares indivíduos: "Neste sentido, a tutela da saúde ou da própria incolumidade pública não se resolve na tutela de bens completamente autônomos, mas concretiza uma tutela 'antecipada' da vida ou da integridade individual".<sup>148</sup> Essa natureza instrumental não implica, porém, tutela penal menos intensa relativamente aos bens individuais.

Por tal razão é que Fiandaca sugere que, na construção da Parte Especial do Código Penal, os delitos de perigo comum e aqueles contra a saúde como bem coletivo fossem colocados logo após os delitos contra a pessoa: "A ordem de sucessão deveria, pois, seguir tomando como critério o *grau de proximidade* paulatinamente decrescente entre tutela do bem coletivo e tutela dos bens pertencentes à pessoa singular: exemplificando, aos delitos de perigo comum deveriam, de tal forma, seguir aqueles contra o ambiente (bem menos decomponível em interesses autônomos individuais) e pois aqueles contra a administração da justiça, a

<sup>(145)</sup> FIANDACA, op. cit., p. 70.

<sup>(146)</sup> Idem, ibidem, p. 70-1.

<sup>(147)</sup> Idem, p. 72.

<sup>(148)</sup> Idem, p. 72.

administração pública etc. para acabar com os delitos contra o Estado, naturalmente reestruturados segundo os critérios de um direito penal moderno".<sup>149</sup>

Por outro lado, pondera Fiandaca que a idéia de limitar a tutela penal somente aos bens de relevância constitucional explícita ou implícita não implica, para o legislador, uma obrigação de criar tipos penais para sua proteção. Na verdade, a decisão de recorrer à tutela penal depende não só da relevância constitucional do bem mas, ainda, de algumas verificações que devem ser feitas quanto à necessidade (princípio da necessidade), à subsidiariedade (princípio da subsidiariedade) e ao merecimento de pena (princípio do merecimento de pena).<sup>150</sup>

"Se a pena é a arma mais forte de que o Estado dispõe para limitar a liberdade individual, e se tal liberdade tem um alto reconhecimento na Constituição, disso deriva que o recurso à pena estatal é legítimo somente quando resulta 'racional', e isto quer dizer, conforme aos princípios da 'necessidade' e da 'conformidade ao escopo'".<sup>151</sup> Essa orientação, porém, somente pode ser seguida na medida em que se verifique que o comportamento a ser criminalizado possui idoneidade para lesar ou pôr em perigo o bem que se deseja proteger; "em caso contrário, o recurso à pena resultaria *mais danoso* que útil e ilegítima, conseqüentemente, surgiria sua inflição".<sup>152</sup> Por tais razões é que Fiandaca subscreve, na esteira da doutrina hodierna, a necessidade de que o legislador utilize-se das contribuições dos estudos sociocriminológicos, capazes de oferecer dados empíricos para a avaliação da "danosidade social" de certo comportamento. De qualquer forma, essa determinação deve ser feita caso a caso, "orientando a valoração seja com base no nível do bem a proteger, seja com base na 'significância' do tipo de liberdade potencialmente comprimida pelo recurso à sanção penal".<sup>153</sup>

O princípio de subsidiariedade da tutela penal, segundo o qual a sanção penal somente deve ser empregada quando sanções extrapenais falharem na proteção ao bem, deve ser entendido com reservas na medida em que, adverte o autor, "a função de orientação cultural ligada à

<sup>(149)</sup> Idem, p. 72.

<sup>(150)</sup> Idem, p. 73-4.

<sup>(151)</sup> Idem, p. 74.

<sup>(152)</sup> Idem, p. 74.

<sup>(153)</sup> Idem, p. 75.

ameaça da pena é ainda hoje muito preciosa para poder a ela renunciar sem sofrer excessivas conseqüências".<sup>154</sup>

Não se deve olvidar, porém, que a supervalorização desse papel "simbólico" da tutela penal importaria no risco de se julgar que subsista um nexo de implicação necessário entre a escolha da sanção penal e a qualidade ou o grau do bem tutelado, o que conduziria, em verdade, a uma total inversão da tese de início: a de que o relevo constitucional do bem não se traduz em uma obrigação de penalizar a cargo do legislador.<sup>155</sup>

Por isso, Fiandaca crê num "sistema de referência", construído a partir da Constituição, articulado e flexível, que relacione os possíveis objetos de tutela entre si e com as técnicas e funções dos diversos setores do ordenamento, dentre eles, do Direito Penal.<sup>156</sup>

O princípio do merecimento de pena (*meritevolezza di pena*) exprime a idéia de que "a sanção penal deve ser aplicada não em presença de qualquer ataque a um bem digno de tutela, mas sim somente nos casos nos quais a agressão atinja um tal nível de gravidade que resulte intolerável".<sup>157</sup> Cumpre reconhecer, porém, que o legislador, dentro de certos limites, possui liberdade para avaliar o nível de "significância" de determinada conduta, mas nem por isso faltam critérios de orientação de origem constitucional. Um desses critérios seria o seguinte: "quanto mais alto é o nível do bem no interior da escala hierárquica acolhida na Constituição, tanto mais justificado resultará afirmar o merecimento de pena dos comportamentos que lesam ou põem em perigo tal bem. Vice-versa, quanto mais baixo é o valor do bem no interior da escala hierárquica, tanto mais justificado mostrar-se-á limitar a reação penal a formas particularmente graves de agressão".<sup>158</sup>

A possibilidade de se verificar a concreta idoneidade agressiva de uma conduta criminosa depende, ainda, da "natureza" do bem objeto de proteção. A prova da periculosidade do fato dependerá da circunstância de que o tipo penal esteja disposto à tutela de objetos concretamente

<sup>(154)</sup> FIANDACA, op. cit., p. 76.

<sup>(155)</sup> Idem, p. 76.

<sup>(156)</sup> Idem, p. 76-7.

<sup>(157)</sup> Idem, p. 77.

<sup>(158)</sup> Idem, p. 77.

determináveis, de maneira que em cada caso concreto se possa estabelecer, com certeza, se o objeto tutelado foi efetivamente colocado em perigo. Essa prova, porém, é especialmente difícil quando se está diante da tutela de bens superindividuais, isto é, pertencentes à coletividade ou a um conjunto indeterminado de sujeitos, como ocorre, por exemplo, no caso dos delitos *lato sensu* políticos, com um bem como "a ordem democrática". Tal constatação não conduz, porém, a negar a existência de vínculos constitucionais na escolha da técnica de tutela; ao contrário, reforça tal idéia na medida em que, para se evitar que o recurso à tutela antecipada comporte um inadmissível sacrifício do sistema das liberdades constitucionalmente garantidas, só há um caminho: "aperfeiçoar as técnicas de estruturação dos tipos incriminadores envolvidos, de forma a inserir nos modelos delituosos modalidades de realização do fato capazes de refletir senão um perigo concreto em sentido estrito, ao menos uma plausível ameaça ao bem a proteger".<sup>159</sup>

Outrossim, pondera o autor que a eficácia prática das incriminações pressupõe preceitos claros e nítidos, exigindo também que o conteúdo de tais preceitos e a quantidade da pena cominada estejam em harmonia com a escala dos juízos de valor dominantes na sociedade. Essa exigência de adequação do sistema penal ao modo de sentir coletivo ressalta, uma vez mais, a necessidade do contato com a realidade, para que se evite a conseqüência negativa, oriunda de uma alta cifra obscura, de atenuação do respeito à lei.<sup>160</sup>

### 1.3.3 *Concepções de caráter estrito ou de fundamento constitucional estrito*

Formam parte desse grupo aquelas concepções que, partindo dos princípios gerais de determinada concepção constitucional de Estado, concretizam "mais as potencialidades limitadoras da Constituição, exigindo uma harmonização entre valores penais e valores constitucionais, ao proibir a penalização de condutas que não lesem (ou, pelo menos, coloquem em perigo) valores constitucionais".<sup>161</sup> Assim, somente poderia haver criminalização na hipótese de tutela de valores constitucionalmente reco-

<sup>(159)</sup> Idem, p. 80.

<sup>(160)</sup> Idem, p. 80-1.

<sup>(161)</sup> CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 129.

nhecidos, ainda que de forma implícita. A posição, segundo anota Cunha, é defendida “por parte da doutrina italiana e portuguesa”.<sup>162</sup>

### 1.3.3.1 A concepção de Bricola

Em Itália, é atribuída a Bricola a primeira e principal tentativa de abordagem do Direito Penal à luz da Constituição.<sup>163</sup>

Em sua obra, *Teoria generale del reato*, propõe-se a reconstruir toda a teoria geral do delito à luz dos princípios e valores constitucionais. Fixando-se no momento da formação da norma penal, entende ser possível extrair do próprio direito positivo, isto é, da Constituição, limites formais e substanciais à atividade do legislador penal.<sup>164</sup>

Sua definição de delito como “fato lesivo de um valor constitucionalmente relevante cuja *significatività* é elemento condicionante da medida abstrata da pena criminal”<sup>165</sup> é conseqüência da análise que faz de três dados: a) do caráter rígido da Constituição italiana; b) da relevância das normas constitucionais em matéria penal; c) da absoluta preeminência atribuída no âmbito dos valores constitucionais à liberdade pessoal.<sup>166</sup>

Do caráter rígido da Constituição italiana, deriva, segundo Bricola, que o legislador não está livre para escolher entre a licitude e a ilicitude de um fato, seja ela penal ou não; pelo contrário, está vinculado a perseguir, mediante a atividade legislativa, as finalidades do Estado emergentes da Constituição, não podendo incriminar fatos que representem o exercício de direitos constitucionais, devendo incriminar fatos que lesem *bens*.<sup>167</sup>

O complexo das normas constitucionais em matéria penal demonstra que a intenção do constituinte é a de circunscrever dentro do limite da estrita necessidade a área do ilícito penal. Tal se deve à consagração do princípio da reserva absoluta de lei em matéria penal (art. 25, § 2.º, da

<sup>(162)</sup> CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 130.

<sup>(163)</sup> FIANDACA, G., op. cit., p. 49; HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 126.

<sup>(164)</sup> BRICOLA, F., op. cit., p. 14.

<sup>(165)</sup> Idem, ibidem, p. 17.

<sup>(166)</sup> Idem, p. 14.

<sup>(167)</sup> Idem, p. 14.

Constituição italiana),<sup>168</sup> que, ao atribuir exclusivamente ao Poder Legislativo ou ao Governo (na forma de decreto-lei) a competência para a edição de normas penais, evidentemente partiu da idéia de uma redução no campo da ilicitude penal.<sup>169</sup> A própria exigência de taxatividade é incompatível com a inflação do ilícito penal, já que “quanto mais se torna espessa a gama dos ilícitos penais, menos o cidadão é posto em condição de discernir o lícito do ilícito (penal) e também as nuances da tipologia penal”.<sup>170</sup>

O princípio da responsabilidade penal pessoal (explicitamente enunciado no art. 27, § 1.º, da Constituição italiana),<sup>171</sup> entendido como afirmação do princípio *nulla poena sine culpa*, é um limite estrutural do ilícito penal: “tal limite em caso de extensão da esfera do ilícito penal comprometeria o êxito positivo de certas exigências de tutela melhor realizáveis na forma da responsabilidade pelo ilícito civil, ou, até, da responsabilidade civil pelo risco”.<sup>172</sup>

Sucede que a função reeducativa da pena (prevista no art. 27, § 3.º, da Constituição italiana)<sup>173</sup> implica necessariamente, segundo o autor, uma delimitação da ilicitude penal a uma esfera selecionada de bens.<sup>174</sup>

Quanto aos critérios que deverá utilizar o legislador para efetuar essa restrição dos ilícitos penais, parte Bricola da constatação de que a Constituição atribui valor preeminente à liberdade pessoal na medida em que afirma a sua inviolabilidade (art. 13 da Constituição italiana)<sup>175</sup>

<sup>(168)</sup> Cuja redação é a seguinte: “Ninguém pode ser punido senão em virtude de uma lei que tenha entrado em vigor antes de cometido o fato”.

<sup>(169)</sup> BRICOLA, F., op. cit., p. 14.

<sup>(170)</sup> Idem, ibidem, p. 15.

<sup>(171)</sup> Cuja redação é a seguinte: “A responsabilidade penal é pessoal”.

<sup>(172)</sup> BRICOLA, F., op. cit., p. 15.

<sup>(173)</sup> Cuja redação é a seguinte: “As penas não podem consistir em tratamentos contrários ao senso de humanidade e devem orientar-se à reeducação do condenado”.

<sup>(174)</sup> BRICOLA, F., op. cit., p. 15.

<sup>(175)</sup> Cuja redação é a seguinte: “A liberdade pessoal é inviolável. Não é permitida forma alguma de detenção, inspeção ou busca pessoal, nem qualquer outra restrição da liberdade pessoal, senão por ato motivado da autoridade judiciária e somente nos casos e modos previstos pela lei. Em casos excepcionais de necessidade e urgência, indicados taxativamente pela lei, a

logo na abertura da Parte I (“Direitos e deveres dos cidadãos”) do Título I (“Relações civis”). “Resulta daí que a máxima restrição da liberdade pessoal, que é aquela que se opera a título efetivo ou potencial através da sanção penal, não pode ser efetuada senão como *extrema ratio*”,<sup>176</sup> daí a conclusão de que a sanção penal somente pode ser adotada em virtude da lesão de um bem, senão de igual valor àquele sacrificado (a liberdade pessoal), ao menos dotado de relevância constitucional.<sup>177</sup> Além disso, quando o constituinte estabeleceu específicas restrições à liberdade pessoal (arts. 13 e 16),<sup>178</sup> o fez sempre em função da tutela de valores constitucionais. Ora, o mesmo deve valer *a fortiori* para a mais grave forma de restrição, que é exatamente a sanção detentiva.<sup>179</sup>

Por relevância constitucional de um bem entende não só a “non antiteticità” do bem relativamente à Constituição, mas, sim, sua inclusão dentre os valores garantidos explícita ou implicitamente pela Constituição. Reconhece que a “locução ‘relevância constitucional’ é, pois, bastante ampla, compreendendo não só os direitos do indivíduo constitucionalmente garantidos, mas também aqueles valores que são objeti-

autoridade de segurança pública pode adotar provimentos provisórios, que devem ser comunicados dentro de quarenta e oito horas à autoridade judiciária e, se esta não os convalida nas quarenta e oito horas sucessivas, entendem-se revogados e privados de qualquer efeito. É punida toda violência física e moral sobre pessoas de qualquer modo submetidas a restrições de liberdade. A lei estabelece os limites máximos do encarceramento preventivo”.

<sup>(176)</sup> BRICOLA, F., op. cit., p. 15.

<sup>(177)</sup> Fiandaca, a partir da consideração de que a pena atinge também a “dignidade social” e limita o pleno desenvolvimento da personalidade humana, entende que tal conclusão não deve partir somente da consideração de uma norma constitucional (art. 13 da Constituição italiana), mas de um conjunto de normas integrado pelos arts. 2.º, 3.º e 27, § 3.º da Constituição (FIANDACA, G., op. cit., p. 52).

<sup>(178)</sup> Quanto à redação do art. 13, v. *supra*. O art. 16 tem a seguinte redação: “Todo cidadão pode circular e permanecer livremente em qualquer parte do território nacional, salvo as limitações que a lei estabelece de modo geral por razões de saúde ou de segurança. Nenhuma restrição pode ser determinada por razões políticas. Todo cidadão é livre para deixar o território da República e a ele retornar, ressalvadas as obrigações legais”.

<sup>(179)</sup> BRICOLA, F., op. cit., p. 16.

vamente tutelados”.<sup>180</sup> Adverte, ainda, que o ilícito penal pode lesar um valor privado de relevância constitucional, mas desde que ligado, por uma relação de pressuposição necessária, a um valor constitucional, isto é, “a lesão do primeiro seja necessária e inequivocamente idônea a colocar em perigo o segundo”.<sup>181</sup> É o que, por exemplo, ocorre no âmbito da “segurança do trânsito”, dentro do qual somente seriam legítimas as incriminações relacionadas a aspectos dessa segurança tidas como pressupostos necessários à proteção de outros bens dotados de relevância constitucional, como, por exemplo, a vida ou a incolumidade dos cidadãos.<sup>182</sup>

A relevância constitucional do bem não vincula o legislador somente no que diz respeito à possibilidade do emprego da tutela penal; vincula-o ainda relativamente à graduação da sanção penal: “se é verdade que a liberdade pessoal tem um valor preeminente na Constituição italiana, e que qualquer restrição da mesma, ainda que em virtude de sanção penal, pode dar-se somente para balancear a lesão de um valor constitucionalmente significativo, daí resulta logicamente que a restrição da liberdade poderá adotar-se em medida crescente segundo a equivalente importância do bem constitucionalmente ofendido”.<sup>183</sup> Esse ra-

<sup>(180)</sup> BRICOLA, F., op. cit., p. 16. Além disso, na opinião do autor, “na categoria dos direitos constitucionalmente garantidos entram também aquelas situações subjetivas que, não contempladas pela Constituição, estão, todavia, consagradas em convenções internacionais e são atraídas pela fórmula ‘direitos invioláveis’ do art. 2 da Const. [é o caso, por exemplo, como alhures se sustentou, do assim chamado direito à *riservatezza*]” (idem, p. 16). O art. 2.º da Constituição italiana tem a seguinte redação: “A República reconhece e garante os direitos invioláveis do homem, seja como indivíduo seja nas formações sociais onde se desenvolve sua personalidade, e exige o cumprimento dos deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social”.

<sup>(181)</sup> BRICOLA, F., op. cit., p. 16.

<sup>(182)</sup> Idem, ibidem, p. 16.

<sup>(183)</sup> O que conduz à possibilidade de que a Corte Constitucional aprecie a inconstitucionalidade de penas manifestamente excessivas sob o argumento de eventuais discriminações de tratamento, isto é, da violação do disposto no art. 3.º, § 1.º, da Constituição italiana, segundo o qual: “Todos os cidadãos têm igual dignidade social e são iguais perante a lei, sem distinção de sexo, de raça, de língua, de religião, de opiniões políticas, de condições pessoais e sociais” (BRICOLA, F., op. cit., p. 18-9).

ciocínio pressupõe claramente o reconhecimento de uma escala hierárquica de valores dentro da Constituição, reconhecendo o autor a dificuldade que poderá ser encontrada no momento de determinar a hierarquia entre alguns valores.<sup>184</sup>

### 1.3.3.2 A concepção de Angioni

O segundo maior expoente do grupo ora analisado é Angioni, que, em sua consistente obra *Contenuto e funzioni del concetto di bene giuridico*, analisando as concepções mais importantes sobre o conteúdo e as funções do bem jurídico, procede a uma profunda análise constitucional das possibilidades críticas e dogmáticas de um conceito de bem jurídico fundado na Constituição. Busca ele um conceito de bem jurídico capaz de exercer funções críticas e dogmáticas no que diz respeito ao grau de antecipação da tutela penal.

Dentre as cinco funções comumente atribuídas ao bem jurídico,<sup>185</sup> interessam-lhe a dogmática e a crítica “para poder estabelecer *qual é de fato* (função dogmática) e *qual pode legitimamente ser* (função crítica) o limite da relação com a ofensa (lesão ou colocação em perigo)”.<sup>186</sup> A abordagem dogmática apresenta caráter indutivo, consistindo na operação de extrair do conjunto das normas penais vigentes os objetos de tutela; a abordagem crítica, por sua vez, segue procedimento oposto: “estabelecido *aliunde* (extraídos de um catálogo ideal metajurídico – o contrato social, a natureza das coisas, a tradição histórica – ou jurídico de categoria superior – a Constituição) quais valores podem ser legitimamente objeto de tutela (e portanto de ofensa), busca-se a ligação entre estes valores superiores e os tipos penais efetivamente vigentes em um certo ordenamento”.<sup>187</sup>

Para a análise relativa à extensão da tutela ou da ofensa, é fundamental a determinação do objeto da ofensa por duas razões: a) para saber se o fato ofensivo é de lesão ou de perigo, o que implica analisar o grau de antecipação da tutela adotada em cada tipo penal (perspectiva dog-

<sup>(184)</sup> BRICOLA, F., op. cit., p. 19.

<sup>(185)</sup> São elas a classificatória, a sistemática, a exegética, a dogmática e a crítica (ANGIONI, F., op. cit., p. 6).

<sup>(186)</sup> ANGIONI, F., ibidem, p. 6.

<sup>(187)</sup> Idem, p. 7.

mática), ou o grau de antecipação juridicamente admissível (perspectiva crítica imanente) ou politicamente oportuna (perspectiva político-criminal); b) para saber se existem limites de legitimidade na escolha pelo legislador da técnica de tutela: fato lesivo, concretamente perigoso, abstratamente perigoso.<sup>188</sup>

A perspectiva tradicional de abordagem do conteúdo e das funções do bem jurídico<sup>189</sup> peca, segundo Angioni, por não estabelecer vínculos ao legislador na escolha dos tipos penais incriminadores e das prescrições sancionatórias, como também por não eliminar o arbítrio do intérprete na operação de extrair do sistema normativo penal os específicos objetos de tutela.<sup>190</sup>

Somente a abordagem constitucional do bem jurídico é apta a estabelecer tais vínculos e eliminar tal arbítrio, uma vez que se está no campo do direito positivo, que possui caráter vinculante.<sup>191</sup>

Segundo Angioni, a Constituição italiana possui tanto força vinculante como função crítica. É vinculante porque é uma Constituição rígida e garantida de forma que as leis ordinárias devam com ela manter harmonia, pena de sua não validade. Tem, ainda, função crítica por suas características históricas e de conteúdo: historicamente representou a mudança de um modelo estatal e foi aprovada com larga base democrática, ao contrário da origem história do Código Penal italiano; em termos de conteúdo, reconhece e consagra um conjunto de valores diversos e até contrastantes com aqueles que informam o Código Penal italiano.<sup>192</sup>

<sup>(188)</sup> Idem, p. 7-8.

<sup>(189)</sup> A perspectiva tradicional, aquela que prescinde do sistema normativo de nível constitucional para a análise do conceito e das funções do bem jurídico, é analisada detidamente por Angioni na primeira parte da obra (idem, p. 11-101).

<sup>(190)</sup> Idem, p. 152.

<sup>(191)</sup> “E esta a diferença de qualquer outra elaboração, que ou não tinha de fato finalidade crítica – como a concepção do bem jurídico cultural – ou não tem, definitivamente, alcance crítico relevante – como a concepção liberal tradicional do bem jurídico – ou possui sim finalidade e relevância críticas, mas é fundada sobre bases metajurídicas não acolhidas no ordenamento jurídico, e por isso é ineficaz e não vinculante, como a teoria iluminista e a hodierna teoria sociológica dos fatos socialmente danosos” (idem, p. 153-4).

<sup>(192)</sup> Idem, p. 154.

Ademais, a exata dimensão das funções da pena aliada a outros princípios constitucionais autorizaria a seguinte classificação dos bens jurídicos: a) bens jurídicos sem relevância constitucional; b) bens jurídicos com relevância constitucional mas não sujeitos à tutela penal; c) bens jurídicos com relevância constitucional superior, portanto, sujeitos à tutela penal. Tal classificação tornaria possível uma avaliação do abuso de tutela (a tutela de um bem que não se pode, à luz da Constituição, tutelar), do excesso de tutela (quando a tutela, apesar de autorizada, é excessiva) e, finalmente, do grau permissível da ofensa na tutela de cada bem jurídico.<sup>193</sup>

Trata-se, como adverte o autor, de traçar um esboço operativo da teoria do bem jurídico sob o enfoque constitucional, que nada mais é do que uma hipótese de pesquisa e de discussão e não um modelo em si mesmo fechado.<sup>194</sup>

A análise se desenvolve a partir dos fatores relevantes na determinação do ilícito penal (importância do bem jurídico tutelado, fase de antecipação da ofensa ao bem jurídico, a importância da ofensa, o modo da ofensa, a presença de causas de justificação da ofensa, o elemento subjetivo do fato)<sup>195</sup> e de critérios orientadores e (eventualmente) delimitativos da área do punível (princípio da proporcionalidade da tutela, princípio da necessidade e da idoneidade da tutela).

Ao nosso trabalho importa, especificamente, a análise procedida pelo autor quanto à *relação entre importância do bem jurídico, fase de antecipação da ofensa ao bem jurídico e os critérios orientadores e delimitativos da área do punível*, especialmente, o *princípio de proporcionalidade da tutela*.

Parte Angioni do princípio da proporcionalidade como elemento imprescindível, em termos de filosofia do Direito, à idéia de justiça, adquirindo sentido também no campo do Direito Penal, onde se especi-

<sup>(193)</sup> ANGIONI, F., op. cit., p. 156-7.

<sup>(194)</sup> Idem, p. 162.

<sup>(195)</sup> Esclarece o autor que esta “menção de elementos atinentes ao fato e à ofensa não é causal, mas é sinal preciso de fidelidade incondicionada aos princípios do objetivismo em direito penal: o princípio do direito penal do fato, o princípio da tutela de bens jurídicos como fundamento da potestade penal, o princípio da ofensa de um bem jurídico como primeiro requisito de todo ilícito penal” (idem, p. 163).

fica na seguinte proposição: uma reação, para ser legítima, deve ser proporcional à ação (ofensiva). Essa proposição, que é explicitamente adotada em matéria de legítima defesa, “é característica fundamental ou limite interno teleológico de qualquer teoria racional sobre a função da pena (retribuição, prevenção geral, prevenção especial)”.<sup>196</sup> Daí que, qualquer que seja a função atribuída à pena pela Constituição, para qualquer delas vale o princípio da proporcionalidade que se encontra mediatamente constitucionalizado por implicação lógica.<sup>197</sup>

Esse princípio influi em todas as fases da punibilidade, mas, antes de tudo, incide sobre o primeiro fator relevante no âmbito penal: o bem jurídico tutelado. Mais precisamente “na operação de comparação entre o objeto da tutela (o bem jurídico tutelado) e o objeto da reação (o bem atingido pela sanção)”.<sup>198</sup> Nesta sede, o princípio da proporcionalidade prescreve que o bem jurídico ofendido pelo delito seja de valor igual ou proporcional àquele atingido pela pena. Esses específicos bens, objeto da relação de proporcionalidade, devem ser extraídos diretamente da Constituição, na medida em que é ela a fonte normativa fundamental do ordenamento, portanto, primeiro parâmetro de qualquer valoração e graduação: “A título de hipótese, pode-se aqui admitir que a leitura da Constituição permita encontrar, em seu interior, ao menos três categorias de bens quanto à sua importância: o bem fundamental, que é dado pelo sistema dos direitos e das instituições que delinham o tipo de ordenamento e sem os quais, no seu conjunto, o estado perderia sua identidade de social de direito; os bens primários, e os bens secundários”.<sup>199</sup>

Partindo-se da consideração de que o bem atingido pela sanção detentiva é o bem da liberdade pessoal, protegido pela Constituição em via primária, dentre outras razões porque solenemente declarado inviolável,<sup>200</sup> e orientando-se pelo princípio da proporcionalidade, tem-se que

<sup>(196)</sup> Idem, p. 164.

<sup>(197)</sup> Idem, p. 165.

<sup>(198)</sup> Idem, p. 166.

<sup>(199)</sup> Idem, p. 167.

<sup>(200)</sup> Adverte o autor que a inviolabilidade garantida à liberdade pessoal não é absoluta, na medida em que a própria Constituição, em algumas oportunidades, estabelece exceções a tal inviolabilidade, sendo uma delas justamente a pena detentiva. Porém, ainda assim, decidiu atribuir à liberdade pessoal tal caráter e, pelo princípio de conservação dos conteúdos normativos cons-

também o bem ofendido pelo crime deva ser igualmente um bem constitucional primário.<sup>201</sup>

Mais complexo é o relacionamento entre o princípio da proporcionalidade e os fatos punidos somente com a pena pecuniária, especialmente após sentença da Corte Constitucional italiana que declarou a inconstitucionalidade da norma que determinava a conversão da pena pecuniária em detentiva em caso de descumprimento, tendo gerado, assim, uma diferença grande entre as contravenções (punidas com pena pecuniária) e os crimes (punidos com a pena detentiva).<sup>202</sup> Por outro lado, aquela sentença diminuiu a distância entre as contravenções e os ilícitos administrativos, uma vez que a diferença entre as duas espécies se fundava justamente no fato de que as primeiras e não os segundos podiam comportar a conversão da sanção pecuniária em sanção detentiva. Tal circunstância é relevante para se apurar “a existência ou não de vínculos constitucionais que limitem o campo dos objetos jurídicos tutelados contra os fatos denominados contravencionais”,<sup>203</sup> ou, em outras palavras, se existem vínculos constitucionais limitadores do espectro dos objetos jurídicos tutelados exclusivamente através da pena pecuniária.

O insucesso das tentativas de estabelecer uma distinção qualitativa entre ilícito penal e ilícito administrativo conduziu à tentativa de se encontrar fundamento para uma distinção quantitativa entre os dois ilícitos. Tal distinção, segundo Angioni, para ser clara e nítida, deve fundar-se seja sobre o valor do bem jurídico tutelado, seja sobre a importância da ofensa: “Confiam-se, portanto, ao direito penal aqueles ilícitos caracterizados seja do maior valor do bem jurídico ofendido seja da maior gravidade da ofensa, e se atribuem ao direito administrativo os fatos que ofendem bens jurídicos menos importantes ou que ofendem em medida mais leve os mesmos bens tutelados pelo direito penal”.<sup>204</sup>

Essa elaboração derivaria do reconhecimento constitucional de uma maior gravidade da sanção pecuniária penal relativamente à sanção pe-

titucionais, deve-se entender que o atributo da inviolabilidade implica, pelo menos, que o bem assim qualificado seja estimado pela Constituição como um bem de valor primário (idem, p. 167-8).

<sup>(201)</sup> Idem, p. 167-8.

<sup>(202)</sup> Idem, p. 169.

<sup>(203)</sup> Idem, p. 170.

<sup>(204)</sup> Idem, p. 172.

cuniária administrativa, uma vez que a Constituição, nos limites de seu caráter sintético, disciplina diferentemente a pena, cercando-a de garantias que não estão previstas para a sanção administrativa, “reconhecendo assim, implicitamente, a maior gravidade e afluência da pena, e também da pena pecuniária, relativamente à sanção administrativa”.<sup>205</sup> E, realmente, essa maior gravidade do ilícito penal punido com pena pecuniária relativamente ao ilícito administrativo é reconhecida pelo ordenamento infraconstitucional italiano, não no que diz respeito à espécie de sanção, porque iguais, nem pela importância da sanção, que nem sempre é maior no ilícito penal, mas, sim, no que diz respeito aos efeitos colaterais do ilícito penal sancionado com pena pecuniária: “a reparabilidade de danos não patrimoniais é prevista somente na hipótese de danos causados pelo crime (arts. 185 do CP e 2.059 do CC); e além disso a pena pecuniária pode ser relevante para fins de concessão ou revogação da suspensão condicional da pena (arts. 163 e 168 do CP)”.<sup>206</sup>

Pois bem, se essa distinção quantitativa proposta for correta, haverá consequências relevantes para o deslinde do debate acerca da relação entre sanção pecuniária e bem jurídico ofendido pela contravenção, consequências estas de caráter vinculante, uma vez que encontram apoio na Constituição. Então, se os bens jurídicos tutelados com pena pecuniária devem ser mais importantes do que aqueles tutelados com a sanção administrativa, deve-se encontrar um critério claro para separar os bens jurídicos mais importantes daqueles que não o são. Tal critério encontra-se, uma vez mais, na Constituição: “bens de maior valor são aqueles contemplados e incluídos na Constituição, e bens de menor valor aqueles não contemplados e não incluídos”.<sup>207</sup> Do que Angioni extrai a seguinte regra: pelo princípio de proporção, os bens sem relevância constitucional são tuteláveis somente com sanções administrativas; os bens com relevância constitucional, por sua vez, podem ser protegidos com a pena pecuniária.<sup>208</sup>

<sup>(205)</sup> Idem, p. 172.

<sup>(206)</sup> Idem, p. 173.

<sup>(207)</sup> Idem, p. 175.

<sup>(208)</sup> Advertindo o autor, porém, que “resta, naturalmente, possível que um certo bem constitucional seja tutelado ou com pena pecuniária ou com sanção administrativa, mas então a escolha de uma ou outra sanção (penal ou administrativa), pelo que foi antes dito, dependerá – a par de outros fatores – da maior ou menor gravidade do tipo penal ofensivo” (idem, p. 175).

Conclui, a respeito, o seguinte: “Em suma, no que diz respeito ao objeto da tutela e da ofensa: delito punível com pena detentiva (= crime) pode ser somente aquele fato que ofende o bem constitucional fundamental ou um bem constitucional primário (isto é, de grau igual ou proporcional ao bem atingido pela sanção); e delito punível com pena pecuniária (= contravenção) pode ser aquele fato que ofende *pelo menos* um bem constitucional secundário. Em síntese, o objeto do delito deve ser sempre um bem constitucional”.<sup>209</sup>

Adverte, porém, o autor, que a simples existência de um bem jurídico constitucional não basta por si só para justificar a tutela penal; devem atuar outros fatores de relevância penal, *de iure conditio* como *de lege ferenda*. A relevância constitucional do bem é condição necessária mas não suficiente para a tutela penal que depende, ainda, da configuração da necessidade e da idoneidade da tutela.

O princípio de proporcionalidade, que deve presidir a relação entre o bem tutelado e o bem atingido pela pena, estende seus efeitos no que diz respeito ao grau de antecipação da tutela penal: quanto mais importante, segundo a Constituição, o bem sujeito à ofensa pelo delito, maior a legitimidade para a antecipação de sua tutela, e vice-versa. Necessário, então, que se estabeleça a distinção entre fatos de lesão, fatos de perigo direto e fatos de perigo indireto.<sup>210</sup>

Por lesão, leciona Angioni, entende-se geralmente a destruição de um bem, sua perda, sua compressão ou sua diminuição. Quanto aos bens “institucionais”, a lesão poderá consistir quer na paralisação de uma atividade, quer na sua disfunção ou na perda de suas características essenciais.<sup>211</sup>

O perigo, por sua vez, consiste na probabilidade de lesão do bem jurídico. Quanto à comum distinção entre perigo concreto e abstrato, entende ser ela irrelevante com respeito à relação entre o perigo e o bem jurídico, na medida em que a distinção se baseia na presença ou não do perigo como elemento expresso do tipo penal; no primeiro caso, há necessidade de verificação, pelo juiz, de sua ocorrência, e no segundo, não. Daí que, assevera Angioni, “não é verdadeira em absoluto a fre-

<sup>(209)</sup> ANGIONI, F., op. cit., p. 175.

<sup>(210)</sup> Idem, ibidem, p. 176.

<sup>(211)</sup> Idem, p. 176-7.

qüente opinião, segundo a qual o perigo concreto constitui sempre um perigo maior do que o correspondente perigo abstrato”.<sup>212</sup> Em verdade, afirma, existem hipóteses em que um tipo legal de perigo abstrato contém uma periculosidade objetivamente maior do que aquela necessária para se afirmar a presença do perigo concreto.<sup>213</sup> Por essa razão, conclui que “a distinção entre perigo abstrato e perigo concreto não é necessariamente uma distinção que se baseia no diverso grau de intensidade preventiva (ainda se pode sê-lo de fato), mas é uma distinção que diz respeito à técnica de construção do tipo penal”.<sup>214</sup>

No que concerne ao nexo entre perigo e lesão, entende ele, é muito mais importante a distinção entre o perigo direto e o perigo indireto: o primeiro deles “é aquele perigo que se refere e é diretamente ligado ao bem jurídico tutelado; indireto é aquele perigo que se refere a um *quid* negativamente valorado, que, porém, não consiste ainda na lesão do bem jurídico”.<sup>215</sup>

No perigo abstrato, com o bem jurídico expresso ou não expresso no tipo penal, sempre há uma relação direta entre o perigo e o bem jurídico tutelado, não havendo, nesse caso, um elemento intermediário que se coloque entre o perigo e a lesão do bem, ao contrário do que ocorre nos casos de perigo indireto. Por outro lado, no perigo concreto (em que tal elemento está expresso no tipo penal) pode haver referência quer à lesão do bem jurídico tutelado, quer a um evento intermediário que se relaciona, por sua vez, com o bem jurídico, comportando, assim, graus diferenciados de antecipação da tutela: perigo concreto direto e perigo concreto indireto.<sup>216</sup>

A antecipação da tutela comporta dois efeitos concorrentes: a) quanto mais cresce a antecipação, mais a conduta típica tende a transformar-se de conduta substancialmente executiva em substancialmente preparatória (com os riscos de punição de condutas que podem não desembocar no resultado lesivo ou de condutas não objetivamente unívocas relativamente à lesão final); b) quanto maior o grau de antecipação mais diminui

<sup>(212)</sup> Idem, p. 177.

<sup>(213)</sup> Conferir as hipóteses analisadas pelo autor: idem, p. 178-9.

<sup>(214)</sup> Idem, p. 179.

<sup>(215)</sup> Idem, p. 179.

<sup>(216)</sup> Idem, p. 180.

a periculosidade da conduta típica, isto é, a probabilidade de causar a lesão do bem jurídico. “No perigo indireto” – observa Angioni – “(que nada mais é do que, em síntese, um perigo (A) de perigo (B) de lesão (C)) é fácil medir quantitativamente esta diminuição de probabilidade relativamente ao correspondente perigo direto (= perigo de lesão). Supondo que A possua um décimo de probabilidade de causar B, e B possua um décimo de probabilidade de causar C, é matematicamente evidente que a probabilidade para A de causar C é de um décimo multiplicado por um décimo, isto é, um centésimo. Neste exemplo, a probabilidade do evento lesivo é de um décimo se o perigo é direto, e de um centésimo se o perigo é indireto”.<sup>217</sup>

Por tais razões, assevera Angioni, o grau de antecipação da tutela deve submeter-se às diretrizes do princípio da proporcionalidade, levando-se em conta dois fatores: a importância do bem jurídico e o grau da ofensa (lesão, perigo direto e perigo indireto).

Tratando-se da alternativa *lesão-perigo direto*, “a sanção detentiva (= lesão do bem do réu) pode ser cominada não só contra fatos lesivos de bem de valor idêntico ao bem atingido por ela, mas dentro de certos limites (precisamente de proporção) também contra fatos lesivos de bens de valor similar, e ainda contra fatos de perigo contra os mesmos bens”.<sup>218</sup> Adverte, porém: o diferente grau de ofensa existente entre perigo direto e lesão acarretará efeitos quer sobre a importância da pena detentiva, sempre maior no caso de lesão, quer sobre o tipo de sanção, sempre que o legislador entenda suficiente a previsão da pena pecuniária nas hipóteses de perigo.

Adverte Angioni, porém, que, quando se tratar da proteção do bem jurídico fundamental, “o direito penal vigente pode intervir evidentemente somente contra fatos de perigo, já que os fatos de lesão comportariam a destruição dos poderes do estado, e então a paralisação do ordenamento vigente e a ineficácia de suas sanções”.<sup>219</sup>

Quanto à tutela penal de bens secundários, puníveis com a pena pecuniária, segundo entendimento de Angioni, a proporcionalidade entre o grau de antecipação da tutela e a sanção se dará na importância da

pena e, eventualmente em alguns casos, até com a exclusão da punibilidade para os fatos de perigo.<sup>220</sup>

No que diz respeito aos tipos de perigo indireto e segundo o princípio da proporcionalidade, “estes tipos penais podem relevar penalmente somente se referidos ao bem constitucional fundamental e aos bens constitucionais primários, e não aos bens constitucionais secundários”.<sup>221</sup> E assim dever ser, já que se cuida de atividade substancialmente preparatória e de fatos que possuem uma periculosidade muito menor do que aquela apresentada pelos fatos de perigo direto.

Deve-se graduar a espécie de sanção penal, segundo a distinção entre bem fundamental e bem primário: a pena detentiva é proporcional ao perigo indireto, quando se trata da tutela do bem jurídico fundamental, mas não quando se trata da tutela dos bens jurídicos primários, para os quais é suficientemente adequada a sanção pecuniária: “Aqui a proporção entre pena detentiva e ofensa é já deixada de lado: defronte a um ataque ainda indireto e por isso modesto do bem tutelado, a lesão do bem da liberdade pessoal do réu (e dos conexos danos à honra, ao patrimônio, ao trabalho) ultrapassa de maneira incomparável”.<sup>222</sup>

Observa Angioni que os efeitos limitativos derivados do fator do grau de antecipação da tutela dependem, para sua operatividade, da identificação dos tipos penais (vigentes ou *de lege ferenda*), como de lesão, de perigo direto ou de perigo indireto. Tal identificação, por sua vez, subordina-se à exata determinação do bem jurídico, objeto da ofensa, o qual deve ser necessariamente um bem de relevância constitucional.<sup>223</sup>

Quanto à fixação de um critério que possa operar a distinção entre bens primários e secundários, sugere que se tome como ponto de apoio o bem jurídico da liberdade pessoal (atingido pela sanção detentiva): “no sentido de que sendo o bem da liberdade pessoal de ordem primária, todos os bens constitucionais que se reconhecem de importância igual ou semelhante a ela possuem por inferência lógica qualidade de primariedade”.<sup>224</sup> Essa importância poderia ser auferida mediante o seguinte

<sup>(217)</sup> ANGIONI, F., op. cit., p. 181.

<sup>(218)</sup> Idem, ibidem, p. 183.

<sup>(219)</sup> Idem, p. 184, nota 51.

<sup>(220)</sup> Idem, p. 184.

<sup>(221)</sup> Idem, p. 184-5.

<sup>(222)</sup> Idem, p. 185.

<sup>(223)</sup> Idem, p. 185.

<sup>(224)</sup> Idem, p. 203.

raciocínio: se o homem não pode realizar-se nas formas mínimas de existência sem a liberdade física, todos os bens que sejam imprescindíveis à sua existência devem ser considerados como primários, ou seja, vida, saúde, liberdade moral, honra, trabalho, intimidade, inviolabilidade do domicílio, bens materiais de subsistência e autonomia econômica, suficiente para a manutenção de uma existência livre e digna.

Quanto aos bens supra-individuais, “podem ser definidos como primários aqueles mesmos indicados para a pessoa física, enquanto conciliáveis com a natureza do sujeito ao qual pertencem”.<sup>225</sup> Entre os bens públicos, seriam considerados primários aqueles sem os quais “se enfraqueceriam os singulares princípios fundamentais do estado social de direito delineado na carta constitucional, ou seriam impedidas ou desnaturalizadas as funções institucionais dos singulares órgãos contemplados na Constituição”.<sup>226</sup>

Pondera Angioni que o texto constitucional não torna explícita a importância dos bens nele contidos, sendo que tanto o grau de importância como o exato significado dos bens jurídicos estão sujeitos a mudanças históricas. Considerando-se, ainda, que o elenco de bens primários é forçosamente vasto e genérico, conclui ele que, “ao menos até que a doutrina não ofereça critérios de graduação mais específicos do que aquele aqui esboçado, o fator da importância do bem constitucional, embora teoricamente fundado, mostra inevitáveis limites aplicativos”.<sup>227</sup>

Das críticas opostas à concepção de Angioni duas merecem destaque.

A primeira diz respeito a uma implícita opção ideológica aparentemente contrária aos próprios propósitos garantistas e liberais do autor. O bem jurídico fundamental, entendido como o conjunto das instituições fundamentais que caracterizam o Estado como social e democrático, parece receber o qualificativo de *fundamental* pela pura e simples razão de que sem o Estado se vê paralisado o ordenamento vigente e, portanto, perdida a própria eficácia da sanção penal. Por essa mesma razão é que o bem da liberdade está um grau abaixo, não sendo *fundamental*; é *primário*; ora, seguindo tal raciocínio, só terá sentido falar em liberdade se

<sup>(225)</sup> ANGIONI, F., op. cit., p. 204.

<sup>(226)</sup> Idem, p. 204.

<sup>(227)</sup> Idem, p. 205.

houver um ordenamento jurídico que a garanta e proteja. O mesmo raciocínio parece ser válido para todos os demais bens jurídicos. O que conduz, em última análise e salvo melhor entendimento, à afirmação da supremacia do Estado relativamente à pessoa humana.

A segunda, reconhecida pelo próprio autor, trata da rígida separação entre bens jurídicos primários e secundários, que é de uma inflexibilidade insustentável, tendo em vista, por exemplo, as próprias mutações históricas que influem na importância dos bens jurídicos.

### 1.3.3.3 A concepção de Ferrajoli

Luigi Ferrajoli, em sua monumental obra *Direito e razão: teoria do garantismo penal*, destaca que diversas ordens de questões cercam o conceito de bem jurídico, diferenciando-se entre si tanto pelos níveis de discurso como por distintos estatutos lógicos e semânticos. Seriam quatro as questões: a) se as proibições penais devem tutelar um bem qualquer para não restarem sem justificação moral e política (questão ético-política, não jurídica, mas política); b) se um ordenamento dado oferece a garantia de lesividade, isto é, se as proibições legais e as sanções concretas não são legítimas juridicamente se não se produz um ataque a um bem qualquer (questão jurídico-constitucional); c) que bens, ou “não bens”, tutelam normativamente as leis penais (questão jurídico-penal); d) que bens, ou “não bens”, tutelam, de fato, as mesmas leis e que bens, ou “não bens”, são atacados pelos comportamentos que elas proíbem (questão sociológico-empírica).<sup>228</sup>

Segundo adverte, “as incompreensões, os equívocos e as dificuldades características da discussão sobre o bem jurídico no direito penal são conseqüência de que estas interrogações, que admitem respostas distintas conforme as investigações e argumentações de distinta ordem, são tratadas demasiado com freqüência promiscuamente.”<sup>229</sup>

Mas a deformação do problema do bem jurídico decorre, ainda, segundo o autor, de um outro fator. Trata-se do equívoco em se procurar estabelecer um critério positivo de identificação dos bens jurídicos carentes de tutela penal, ou seja, da busca por um parâmetro ontológico de legitimação apriorística das proibições e sanções penais. “Na verdade”,

<sup>(228)</sup> FERRAJOLI, L., *Derecho y razón: teoría del garantismo penal*, p. 470.

<sup>(229)</sup> Idem, p. 470-1.

adverte Ferrajoli, “não se pode alcançar uma definição exclusiva e exaustiva da noção de bem jurídico”. Ou, em outras palavras, “uma teoria do bem jurídico não pode, quase nunca, dizer-nos positivamente – e ademais não serviria de nada se nos dissesse – que uma determinada proposição penal é justa enquanto protege um determinado bem jurídico”. O que pode oferecer, isto sim, é uma série de critérios negativos de deslegitimação, com base nos quais será possível afirmar se uma singular proibição penal ou a punição de um concreto comportamento proibido carece de justificação ou que a justificação é escassa. Porém, conclui, “isto é tudo o que se pede à categoria do ‘bem jurídico’, cuja função de limite e garantia consiste precisamente no fato de que a lesão de um bem deve ser condição necessária, ainda que nunca suficiente, para justificar sua proibição e punição como delito”.<sup>230</sup>

Procurando responder à primeira das questões formuladas, ou seja, abordando o bem jurídico sob o ângulo político, externo ou de *política criminal*, e partindo da perspectiva por ele defendida de um direito penal mínimo, oferece quatro critérios para “uma política penal orientada à tutela máxima de bens jurídicos com o mínimo necessário de proibições e castigos”.<sup>231</sup> São eles: a) só se podem justificar as proibições dirigidas a impedir ataques (lesão e perigo) concretos a bens fundamentais de tipo individual ou social, externos ao direito mesmo; b) nenhum bem justifica uma proteção penal – ao contrário de uma proteção civil ou administrativa – se seu valor não é maior do que o dos bens de que priva a pena; c) as proibições não só devem estar “dirigidas” à tutela de bens jurídicos como devem ser idôneas a tal tutela; d) a tutela penal de bens jurídicos só é justificável e confiável quando subsidiária de uma política extrapenal desses mesmos bens.<sup>232</sup>

Outra questão é saber da exigência interna, ou jurídica, da lesividade, como condição de admissibilidade da incriminação de determinado comportamento. Reporta-se a questão, portanto, à análise jurídico-constitucional de um sistema positivo e que, assim, terá quantas respostas quantos forem os distintos ordenamentos. Na Itália, observa, o princípio da lesividade não encontra consagração explícita, nem no Código Pe-

<sup>(230)</sup> FERRAJOLI, L., op. cit., p. 471.

<sup>(231)</sup> Idem, ibidem, p. 472, grifos nossos.

<sup>(232)</sup> Idem, p. 472-3.

nal,<sup>233</sup> nem na Constituição. Adverte, porém, que seria ilógico “entender que (a Constituição) admita privações de um bem constitucionalmente primário, se não é para evitar ataques a bens de nível igualmente constitucional”. O que não exclui, inobstante, a conveniência de uma explícita previsão constitucional dessa garantia, para que se imponha tanto ao legislador quanto ao juiz a exclusão da responsabilidade penal diante de comportamentos formalmente proibidos mas privados, em concreto, de resultado danoso ou perigoso.<sup>234</sup>

Conforme o princípio político de lesividade – que exige do direito penal a tutela dos bens “fundamentais” – seja reconhecido no seio de um ordenamento jurídico, as discrepâncias entre ele e a efetiva proteção penal dispensada pela lei penal assumirão foros de ilegitimidade tanto política como jurídica.<sup>235</sup> De qualquer forma, seja sob o ângulo político ou jurídico, é preciso que exista proporção entre o valor da liberdade pessoal afetada pela pena e o valor dos bens atacados pelo delito e entre a escala de valores e a escala das penas previstas para cada um dos delitos.<sup>236</sup>

#### 1.3.3.4 A concepção de Cunha

Dentro deste grupo podemos colocar, ainda, a posição de Maria da Conceição Ferreira da Cunha, que, em recente e primorosa monografia sobre o tema, tratou exaustivamente das relações entre Direito Penal e Constituição.

No ordenamento jurídico-português, a revisão constitucional de 1982 determinou expressamente a necessidade de que a intervenção penal limite-se à proteção de bens jurídicos com relevância constitucional ao prescrever em seu art. 18, n. 2, que: “A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos”.

<sup>(233)</sup> A doutrina recente, observa o autor, identifica o princípio nos arts. 43 e 49 do Código Penal, que exigem a existência e a possibilidade de um “resultado danoso ou perigoso” como elemento estrutural do delito (idem, p. 474).

<sup>(234)</sup> Idem, p. 474-5.

<sup>(235)</sup> Idem, p. 476.

<sup>(236)</sup> Idem, p. 477.

A lei penal é, por excelência, restritiva de direitos, liberdades e garantias; está expressamente prevista na Constituição portuguesa, e, nos termos da disposição acima transcrita, “poderá intervir apenas para tutelar (e limitando-se ao necessário para tal tutela) outros valores com relevo constitucional (‘direitos ou interesses constitucionalmente protegidos’).”<sup>237</sup> Por essa razão, Cunha, concordando com Figueiredo Dias, afirma que é indiscutível hoje, em Portugal, a necessidade de uma relação de mútua referência entre a ordem axiológica constitucional e a ordem legal dos bens jurídicos tutelados penalmente.<sup>238</sup> Pode-se afirmar, então, que é ilegítima toda tutela penal de valores sem relevo constitucional.<sup>239</sup>

Esse relevo constitucional, porém, não deriva de uma expressa menção no texto da Constituição, sendo admissível a tutela penal de um bem que nela encontre uma relação implícita: “Será apenas de salientar que, sendo a Constituição Portuguesa bastante exaustiva na consagração expressa de princípios, direitos e valores fundamentais para a ordem jurídica, será menos necessário o recurso a valores implícitos e a relações de pressuposição, muito embora não se possa excluir esta possibilidade e esta necessidade, tendo em conta, até, a contínua evolução da sociedade e suas carências, que poderão vir a exigir uma adaptação de valores, ou uma consideração de valores não explícitos, ainda consentida pelo espírito da Constituição; no fundo, ainda englobados no conceito de Constituição material”.<sup>240</sup>

<sup>(237)</sup> CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 200. À luz dessa norma constitucional, cita a autora os quatro requisitos cumulativos de observância obrigatória para a restrição legítima de direitos, liberdades e garantias, elaborados por Gomes Canotilho e Vital Moreira, e que seriam, em síntese, os seguintes: a) a restrição deve ser expressamente admitida pela Constituição; b) a restrição deve mirar a salvaguarda de outro direito ou interesse constitucionalmente protegido; c) a restrição deve ser necessária e apta a tal salvaguarda, limitando-se ao necessário para alcançar esse objetivo; d) a restrição não pode eliminar totalmente o direito em causa, atingindo o seu “núcleo essencial” (idem, p. 201).

<sup>(238)</sup> Idem, p. 202.

<sup>(239)</sup> Idem, p. 203.

<sup>(240)</sup> Idem, p. 208. O conceito material de Constituição para a autora é o seguinte: “conjunto de princípios, direitos e valores fundamentais de uma ordem jurídica, atendendo ainda à própria realidade constitucional, mes-

O requisito da dignidade penal, ou do merecimento de pena, caracteriza-se, então, “pela ofensa a um bem com o seu reflexo em princípios ou valores constitucionais”.<sup>241</sup>

A seguir, analisa Cunha a exigência constitucional de *necessidade* da restrição, que cuida, “no fundo, da exigência do respeito pelo princípio da proporcionalidade em sentido amplo”,<sup>242</sup> isto é, de adequação, de indispensabilidade e de proporcionalidade em sentido estrito: “O princípio da proporcionalidade em sentido estrito, exigindo a presença de uma ‘justa medida’ entre ‘os meios legais restritivos e os fins obtidos’, proíbe o excesso das medidas restritivas; proíbe, assim (referindo-nos agora à lei penal enquanto lei restritiva), que haja uma desproporção entre a restrição penal de direitos e a finalidade de tutela a alcançar. Quer dizer, então, que terá de haver uma proporcionalidade entre bem tutelado penalmente/direito restringido, para além da intervenção penal não poder atingir o núcleo essencial do direito. Para tomar em consideração, não só o grau de importância do valor a tutelar, como as conseqüências sociais da sua lesão – para o que terá relevância a forma da lesão – e ainda a culpa do agente e particulares circunstâncias do caso. Todos esses fatores deverão influir quer no grau de antecipação da tutela, quer nas formas de lesão a penalizar, quer na escolha e medida da pena”.<sup>243</sup>

A exigência de proporcionalidade, em seu entender, não conduz a uma rígida hierarquização de valores capaz de estabelecer em quais casos poderá ser empregada a pena restritiva de liberdade ou a pena pecuniária, ou mesmo a medida da pena. O que não implica negar a necessi-

mo que não estejam expressamente positivados no texto constitucional” (idem, p. 116).

<sup>(241)</sup> Idem, p. 219-220. Este é o primeiro e essencial requisito legitimador da tutela penal, porém, não é, por si só, suficiente, necessário, ainda que se comprove a necessidade ou carência de tutela penal (cf. idem, p. 220 e ss., onde o autor cita farta bibliografia a respeito). Deve-se entender a expressão “dignidade penal” como o equivalente de “merecimento de pena”; e, “carência de tutela penal”, como “necessidade de pena” (nesse sentido, cf. ANDRADE, M. C., Merecimiento de pena y necesidad de tutela penal como referencias de una doctrina teleológico-racional del delito, p. 153, observação do tradutor).

<sup>(242)</sup> CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 211.

<sup>(243)</sup> Idem, p. 212.

dade de uma “hierarquização tendencial” que poderá até ser vinculante em alguns casos: “o princípio da proporcionalidade pressupõe uma certa comparação entre o bem atingido e o bem protegido, assim como a própria coerência da ordem jurídico-penal por referência com a ordem valorativa constitucional, uma certa comparação entre os bens protegidos nos diferentes tipos legais e as respectivas penas”.<sup>244</sup> Essa coerência não existiria, por exemplo, na hipótese de tutela mais severa dos crimes contra o patrimônio do que dos crimes contra as pessoas; subvertida a ordem valorativa constitucional, que coloca o homem como o ponto central do sistema, o Tribunal Constitucional teria legitimidade para controlar o desrespeito ao princípio da proporcionalidade estabelecido no art. 18, n. 2, da Constituição portuguesa.<sup>245</sup>

Cunha reconhece, conforme se salientou, que é possível uma hierarquização “tendencial”, não rígida, dos valores constitucionais. Tal hierarquização deve partir do princípio basilar das atuais Constituições democráticas ocidentais: a dignidade da pessoa humana. Daí que “os valores mais intimamente ligados a esta dignidade são de primacial importância”.<sup>246</sup> A partir desse núcleo fundante é possível, segundo ela, individualizar graus de importância dos valores, pelo menos a individualizar bens primordiais que têm pertencido, com maior estabilidade, à esfera de proteção penal como os valores clássicos da vida, da liberdade, da honra, da integridade física, da propriedade.<sup>247</sup> A proteção desses valores, porém, não implica uma tutela penal em toda a sua extensão, nem em face de todos os perigos ou ataques; não obstante isso, a essencialidade do valor pode justificar maior abrangência da tutela penal, especialmente tendo-se em vista o princípio da proporcionalidade em sentido estrito.<sup>248</sup> Dessa forma, “o grau e tipo de ameaça ou lesão ao bem em causa será fator essencial a tomar em consideração para a determinação do ‘núcleo’ do Direito Penal, ao lado (e em correlação) com a importância do bem.”<sup>249</sup>

<sup>(244)</sup> CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 213.

<sup>(245)</sup> Idem, p. 213-4.

<sup>(246)</sup> Idem, p. 318.

<sup>(247)</sup> Idem, p. 319-21.

<sup>(248)</sup> Idem, p. 322.

<sup>(249)</sup> Idem, p. 322.

Conforme destaca a jurista portuguesa, novos valores e novas manifestações de certos valores surgem paulatinamente; o progresso científico e tecnológico faz surgir novas formas de ameaças, colocando a questão da preservação da dignidade humana num sentido mais abrangente.<sup>250</sup> Novas condutas ameaçam a dignidade, a integridade física e a vida como aquelas do âmbito da genética; outras ameaçam a intimidade da vida privada e a honra, como aquelas relacionadas à área da informática; outras colocam em jogo valores coletivos, como o ambiente e a economia, ressaltando que este último bem assumiu “maior importância no âmbito de um Estado que superou de há muito o *laissez-faire* e que, assim, intervém, no sentido de prosseguir interesses sociais”.<sup>251</sup>

Interessa-nos especialmente a hierarquia atribuída ao bem da economia. A respeito, a autora consigna que os bens do domínio econômico-social são expressão da dimensão solidária das atuais Constituições de Estados de Direito *material* (social), sendo difícil estabelecer uma hierarquia entre esses bens e os bens pessoais, dada a complexidade das realidades valoradas positivamente em seu seio. A par disso, observa, “os ataques (ou ameaças) a que estão sujeitos podem assumir níveis muito diferentes de gravidade”.<sup>252</sup> De qualquer forma, concorda a autora com Fiandaca, em que não se pode descuidar na tutela de tais bens, já que a Constituição (tanto a portuguesa quanto a italiana) “integra o princípio personalístico com o solidarístico, não se permitindo que se deixem na sombra os bens sociais”.<sup>253</sup>

#### 1.3.4 Conclusões

Em se tratando das concepções constitucionais do bem jurídico de caráter geral, o modelo de um Direito Penal, voltado à exclusiva proteção de bens jurídicos, é extraído das características dos Estados Sociais e Democráticos de Direito delineados nas Constituições modernas: pluralistas, laicos, guiados pela tolerância, nos quais todo o poder emana do povo, baseados na dignidade da pessoa humana à qual se atribui um conjunto de direitos fundamentais invioláveis e ao Estado o cumprimento

<sup>(250)</sup> Idem, p. 322.

<sup>(251)</sup> Idem, p. 323.

<sup>(252)</sup> Idem, p. 325.

<sup>(253)</sup> Idem, p. 325.

to de prestações socioeconômicas voltadas à garantia e promoção dessa dignidade.

Nesses Estados, o Direito Penal, na medida em que dispõe da sanção mais grave do ordenamento jurídico, envolvendo restrições à dignidade da pessoa humana e a seus direitos fundamentais, deve limitar-se a proteger bens jurídicos quando haja necessidade, de forma subsidiária e fragmentária.<sup>254</sup>

A estruturação constitucional desse Estado implica, já num primeiro momento, uma necessária correspondência de sentido entre os valores constitucionais e os bens jurídicos protegidos pelo Direito Penal. O bem jurídico constitucionalmente orientado tem a função de estabelecer *diretivas programáticas constitucionalmente orientadas* extraídas do conjunto dos princípios constitucionais, de caráter liberal e social.

Há consenso, outrossim, em que a Constituição estabelece um limite negativo à criação de normas incriminadoras na medida em que não se pode elevar, em regra, a delito o exercício dos direitos e liberdades fundamentais atribuídos aos cidadãos pelas normas constitucionais. Vedada, ainda, a criação de tipos penais que tutelem interesses incompatíveis com as normas constitucionais como seriam, por exemplo, incriminações que violassem princípios como o da igualdade.<sup>255</sup>

Para os partidários das concepções de caráter geral, a natureza vinculante das normas constitucionais, no que diz respeito ao conteúdo dos tipos penais, se esgotaria nessas exigências. Ou seja, para além desses limites, o legislador estará totalmente livre para tutelar com a sanção penal os bens jurídicos que entenda merecedores e carentes dessa especial forma de proteção jurídica, sendo possível afirmar, po-

<sup>(254)</sup> Interessante destacar, nesse sentido, que o *Progetto Preliminare di Riforma del Codice Penale – Parte Generale*, apresentado em setembro de 2000, pela *Commissione Ministeriale per la Riforma del Codice Penale*, presidida pelo Professor Carlo Federico Grosso e composta, dentre outros, por juristas do naipe de Francesco Palazzo, Domenico Pulitanò, Filippo Sgubbi, em seu art. 2, n. 2, prescreve que: “*Le norme incriminatrici non si applicano ai fatti che non determinano una offesa del bene giuridico*”.

<sup>(255)</sup> Nuvoione, que se declara contrário às teses aqui expostas, compartilha, porém, dessas assertivas na medida em que entende que não pode haver a incriminação da lesão de interesses ou bens jurídicos incompatíveis com a Constituição: NUVOLONE, P., *O sistema do direito penal*, p. 40-1.

rém, que os bens com relevância constitucional são sempre merecedores de tutela penal.<sup>256</sup>

Não obstante essa ampla liberdade conferida ao legislador, as teorias de caráter geral, tanto quanto as de caráter estrito, reconhecem no seio das Constituições uma hierarquia valorativa entre os bens jurídicos e que terá reflexos tanto na amplitude como na intensidade da tutela penal. Esses reflexos derivam do princípio da proporcionalidade que estabelece uma necessária relação de proporção entre a importância do bem jurídico tutelado e daquele atingido pela pena, o grau da ofensa a reprimir, o grau de antecipação da tutela e a quantidade e qualidade da sanção penal.

Assim, para Dolcini e Marinucci, um bem estimado como fundamental pela Constituição autorizará uma tutela de tal modo ampla e intensa que permitirá sua proteção contra perigos remotos, como os representados pelos atos preparatórios. Os bens de importância primária, por sua vez, autorizarão a incriminação de condutas abstrata e concretamente perigosas. Os bens de importância secundária exigirão, no mínimo, um perigo concreto para o estabelecimento da tutela penal.

Além disso, a escala hierárquica de valores estabelecida pela Constituição deve refletir-se na estruturação da parte especial dos Códigos Penais, que além de não poder contrariá-la, deverá ser inaugurada com os delitos contra a pessoa humana, valor fundante e central do Estado de Direito, Democrático e Social.

As concepções constitucionais do bem jurídico de caráter estrito, partindo desses mesmos pressupostos, vão mais além e afirmam que somente poderá haver criminalização na hipótese de tutela de valores constitucionalmente relevantes, isto é, reconhecidos explícita ou implicitamente no texto constitucional. A Constituição, portanto, passa a determinar os possíveis conteúdos das normas incriminadoras, adquirindo o *bem jurídico* função limitadora do *ius puniendi*. Esta, aliás, é a sua nota característica e que as difere das concepções gerais.

<sup>(256)</sup> O que, como visto anteriormente, não implica na automática tutela penal contra as ofensas a eles dirigidas, já que a relevância constitucional como indicadora do merecimento dessa tutela não é suficiente, por si só, para justificar a pena, fundamental, ainda, a configuração da *necessidade* da tutela penal.

Além dessa função limitadora quanto aos possíveis conteúdos das normas incriminadoras, os partidários dessas teorias identificam limitações constitucionais à própria descrição da conduta delituosa.

Essa segunda ordem de limitações deriva da constatação da vigência constitucional do princípio da proporcionalidade e da identificação de uma hierarquia constitucional dos bens jurídicos. Partindo da posição hierárquica do bem atingido pela sanção penal (dignidade da pessoa humana, liberdade individual, patrimônio) e com fundamento no princípio da proporcionalidade, entendem que deverá haver uma relação de proporção entre o bem atingido pela sanção e o bem protegido pela tutela penal. A par disso, a hierarquia do bem tutelado deve condicionar, ao menos tendencialmente, a extensão e a intensidade da tutela penal. Em outras palavras, a hierarquia constitucional do bem tutelado deve manter proporcionalidade com o grau de ofensa previsto no tipo penal (perigo ou lesão), que, por sua vez, deverá ter imediato reflexo na espécie e medida da sanção penal.

Entendemos, juntamente com Prado, que as duas concepções constitucionais do bem jurídico, estrita e geral, se complementam em vez de se rivalizarem.<sup>257</sup>

Os Estados Sociais e Democráticos de Direito delineados nas Constituições modernas atribuem ao Direito Penal a função de exclusiva proteção de bens jurídicos. Ademais, estabelecem limites quanto ao conteúdo das normas incriminadoras: negativos, na medida em que não podem tutelar interesses incompatíveis com as normas e valores constitucionais; positivos, na medida em que, no mínimo, deva existir uma relação de mútua referência entre a ordem axiológica constitucional e a ordem legal dos bens jurídicos tutelados penalmente, ou seja, é o mesmo que dizer que os bens jurídicos tuteláveis pelo Direito Penal devam ter relevância constitucional, ainda que implícita.

A Constituição estabelece, em algumas hipóteses, uma hierarquia entre os bens jurídicos, que, quando identificável, deve ser observada para que se mantenha, justamente, aquela mútua referência axiológica à qual nos referimos acima. Nesse passo, e quanto a isso não há divergência, nos modelos constitucionais modernos, os valores da dignidade da pessoa humana e da liberdade individual são tidos como a base do pró-

<sup>(257)</sup> PRADO, L. R., op. cit., p. 93.

prio Estado de Direito, Democrático e Social, devendo, pois, ser colocados no ápice da escala hierárquica que fundamentará o juízo de proporcionalidade entre o bem jurídico tutelado e a intensidade da resposta penal. Esse juízo de proporcionalidade poderá, até mesmo, estabelecer limites à conformação do tipo penal incriminador, na medida em que a hierarquia esteja suficientemente delineada na Constituição.

Entendemos que, com essas ponderações e extirpadas as proposições de rigidez insustentável, é possível extrair da concepção constitucional do bem jurídico frutos profícuos em todos os sistemas penais que se inserem num modelo constitucional que consagra o Estado de Direito, Democrático e Social.

#### 1.4 A fundamentação constitucional do bem jurídico e a Constituição Federal de 1988

##### 1.4.1 O Estado na Constituição de 1988

O modelo de Estado delineado na Constituição Federal de 1988 é o de um Estado de Direito, Democrático e Social.

Características fundamentais desse Estado, conforme o art. 1.º da Constituição, são: a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana – valor nuclear e aglutinador –, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. Seus objetivos: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3.º da Constituição).

Nesse Estado, os direitos e garantias fundamentais envolvem a consagração e proteção tanto dos direitos e garantias individuais quanto dos direitos sociais, de nacionalidade e políticos (Título II da Constituição Federal).

A Constituição Federal delineou um modelo de Estado que, partindo de um elemento fundamental e aglutinador, a dignidade do homem, se funda no primado da liberdade e da justiça social. Essa dignidade da pessoa humana, posta como fundamento desse Estado, implica, a uma só vez, a garantia e proteção da mais ampla gama de direitos individuais

e, por outro lado, a garantia e consecução da mais ampla gama de direitos sociais.<sup>258</sup>

“O Estado Democrático de Direito”, afirma Alberto Silva Franco com propriedade ímpar, “tem uma *dimensão antropocêntrica* na medida em que se arrima, fundamentalmente, na dignidade da pessoa humana, ou seja, ‘num ser com dignidade, um fim e não um meio, um sujeito e não um objeto’ (...). Destarte, o princípio da dignidade da pessoa humana constitui a viga mestra de todo o arcabouço jurídico porque ‘confere unidade de sentido ao conjunto de preceitos relativos aos direitos fundamentais’ e ‘há de ser interpretado como referido a cada pessoa (individual), a todas as pessoas sem discriminações (universal) e a cada homem como um ser autônomo (livre)’. Está, por isso, o ‘princípio da dignidade da pessoa humana na base de todos os direitos constitucionalmente consagrados, quer dos direitos e liberdade tradicionais, quer dos direitos dos trabalhadores e direitos a prestações sociais’”.<sup>259</sup>

Lopes, por sua vez e após explorar a idéia de felicidade e seus reflexos em cada um dos direitos fundamentais, conclui que a “idéia de *dignidade da pessoa humana*, no sentido de um Estado Democrático de Direito, compreende o *status* objetivo, material, consistente no pleno acesso às condições necessárias para promoção do *sentimento pessoal de satisfação*”.<sup>260</sup>

A liberdade constitui um dos principais atributos da dignidade da pessoa humana e a democracia implica liberdade para participar. Um dos objetivos da República Federativa do Brasil, declarado expressamente no art. 3.º, I, é a construção de uma sociedade livre. A inviolabilidade do direito à liberdade é consagrada no *caput* do art. 5.º da Constituição, imediatamente após a declaração da inviolabilidade do direito à

<sup>(258)</sup> “Sua postura, portanto, na ordem jurídica, mais do que a de sujeito de direitos positivados, deve ser a de condição de existência dessa mesma ordem, como indivíduo dotado de liberdade e de consciência de si mesmo, o qual cria e influencia o seu meio como personalidade social e responsável” (TAVARES, J., Critérios de seleção de crimes e cominação de penas, p. 77).

<sup>(259)</sup> FRANCO, Alberto Silva, *Crimes hediondos*, p. 49.

<sup>(260)</sup> LOPES, M. A. R., *Direito penal ...*, cit., p. 189.

vida.<sup>261</sup> Complementa-se com a garantia da legalidade; da livre manifestação do pensamento; das liberdades religiosa, filosófica, política, intelectual, artística, científica e de comunicação; da liberdade profissional, de locomoção dentro do território nacional; de associação para fins lícitos; da garantia da reserva legal penal; da garantia de que as restrições a esse direito fundamental somente serão impostas por meio do devido processo legal; da garantia de que a prisão cautelar somente se dará em flagrante delito ou por ordem de autoridade judiciária competente; da regra da liberdade provisória, sendo a prisão cautelar a exceção; do instrumento processual do *habeas corpus* como “remédio” pronto e eficaz contra abusos ou ilegalidades na restrição da liberdade; do mandado de injunção contra omissões que tornem inviável o exercício dessas liberdades; da indenização para aquele que ficar preso além do tempo fixado na sentença; da aplicabilidade imediata das normas definidoras desses direitos e da sua complementação pelos princípios decorrentes do regime e dos princípios adotados pela Constituição, dos provenientes dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (art. 5.º, II, IV, VI, VIII, IX, XIII, XV, XVII, XXXIX, LIV, LXI, LXVI e LXVIII, LXXI, LXXV, §§ 1.º e 2.º, da CF).

Como já se afirmou, entretanto, a dignidade da pessoa humana, pressupondo de forma primária a liberdade, presume também a garantia e consecução de condições sociais que favoreçam a mais ampla realização da pessoa humana dentro da sociedade.<sup>262</sup> Aglutinam-se, em conseqüência, ao objetivo da República Federativa do Brasil de construir uma sociedade livre, também os atributos da justiça social e da solidariedade (art. 3.º, I, da CF). Garantem-se, pois, a todos, os direitos sociais: à educação, à saúde, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à previdência social, à proteção à maternidade e à infância, à assistência aos desamparados (art. 6.º).

<sup>(261)</sup> Segundo M. A. R. Lopes, o *caput* do art. 5.º da Constituição estabeleceu uma “ordem hierarquicamente ética de valores”, em cujo topo estariam o direito à vida e à liberdade (Alternativas ..., cit., p. 411).

<sup>(262)</sup> Afirma M. D. L. Carvalho que o Constituinte optou por uma democracia providencialista ou econômica e social, na qual predomina o valor da liberdade, “já que respeitada a autonomia individual, mas se reconhece que a liberdade de todos só pode ser obtida pela intervenção estatal, à míngua da qual a liberdade seria mera aparência” (op. cit., p. 42).

A vocação do Estado brasileiro, desenhado na Constituição, é a de um Estado de Direito, Democrático e Social, no qual, porém, as garantias e direitos individuais têm valor preeminente, sobrepondo-se aos direitos e garantias sociais.<sup>263</sup>

Esta última afirmação decorre da consagração constitucional, dentro das chamadas “cláusulas pétreas”, da vedação de abolição, dentro desse modelo de Estado, dos direitos e garantias individuais (art. 60, § 4.º, IV, da Constituição). Tais afirmativas implicam dizer que nenhum interesse social ou coletivo justifica ou serve de fundamento à *abolição* de direitos e garantias individuais.<sup>264</sup>

#### 1.4.2 Relevância e hierarquia constitucional dos bens jurídicos

Essa conformação de Estado dada pela Constituição Federal permite-nos compartilhar dos frutos trazidos pelas concepções constitucionais do bem jurídico, quer quanto à afirmativa de que a função do Direito Penal é a de exclusiva proteção de bens jurídicos, quer no tocante aos limites impostos pela ordem constitucional quanto ao conteúdo das normas incriminadoras: negativos, na medida em que não podem tutelar interesses incompatíveis com as normas e valores constitucionais;<sup>265</sup> positivos, na medida em que, no mínimo, deve existir uma relação de mútua referência entre a ordem axiológica constitucional e a ordem legal dos bens jurídicos tutelados penalmente, equivalendo a dizer que os bens jurídicos tuteláveis pelo Direito Penal devem ter relevância constitucional, ainda que implícita.

O caráter democrático desse Estado, por outro lado, acentuando sua vocação para a tolerância e para a participação, impede que o Direito Penal possa servir a fins éticos ou morais, impedindo a criminalização de condutas que demonstrem presumíveis tendências desviadas, meras

<sup>(263)</sup> Cf. nesse sentido: CARVALHO, M. D. L., *ibidem*, p. 35.

<sup>(264)</sup> À mesma conclusão se pode chegar, ainda, pela via do princípio do respeito à dignidade da pessoa humana, que impõe que o homem seja considerado como fim e não como meio, não podendo ele “ser tomado funcionalmente como engrenagem ou membro de um organismo, nem simples e mera força de trabalho” (TAVARES, J., *op. cit.*, p. 77).

<sup>(265)</sup> Para N. Batista, a Constituição restringe-se a operar como limite negativo à incriminação, no sentido de que “um aspecto valorado negativamente pela Constituição não pode ser erigido bem jurídico pelo legislador” (*Introdução crítica ao direito penal*, p. 96).

atitudes interiores, vedando, em outras palavras, a incriminação da pura e simples desobediência.

Tais vedações são reforçadas na medida em que nesse mesmo Estado, delineado na Constituição, a função do Direito Penal é a de proteção de bens jurídicos.<sup>266</sup> E assim o é na medida em que esse Estado tem como valor central a pessoa humana digna e livre, valor ao redor do qual gravitam todos os outros valores constitucionais, valor para o qual convergem todas as atividades estatais, inclusive a atividade punitiva; aqui se incluem a atividade da conformação legislativa do ordenamento jurídico-penal, a atividade de apuração do ilícito penal, de aplicação da sanção penal e de sua execução.

A tomada de posição axiológica, que encontramos na Constituição, autoriza a afirmação de que a dignidade e os direitos fundamentais da pessoa humana somente poderão ser restringidos em razão e na justa medida da manutenção e defesa das condições necessárias à sua existência e consecução, tanto na esfera individual como na social.<sup>267</sup>

Pondera, com singular propriedade, Barros que o “princípio da proporcionalidade, como uma das várias idéias jurídicas fundantes da Constituição, tem assento justamente aí, nesse contexto normativo no qual estão introduzidos os direitos fundamentais e os mecanismos de respectiva proteção”.<sup>268</sup> O princípio da proporcionalidade, adquire, então o caráter de garantia especial no sentido de exigir que toda intervenção estatal na esfera dos direitos fundamentais se fundamente na *necessidade*, se dê de *forma adequada* e na *justa medida*.

Dentro desse Estado a pena é, sem dúvida, a sanção jurídica mais grave, já que atinge justamente a dignidade e a liberdade da pessoa hu-

<sup>(266)</sup> Nesse sentido, destaca F. A. Toledo que a função de exclusiva proteção de bens jurídicos atribuída ao Direito Penal impede a “admissão de um sistema penal que pretendesse punir o agente pelo seu modo de ser ou de pensar” (*Princípios básicos de direito penal*, p. 19).

<sup>(267)</sup> Com extrema felicidade, vaticina L. Luisi que o “buscar nas constituições os bens a tutelar e a sujeição da criminalização aos limites impostos pelas constituições têm um sentido bem profundo. Constituem uma garantia de que é possível, e far-se-á um Direito Penal respeitoso da dignidade humana” (*Bens constitucionais e criminalização*, p. 107).

<sup>(268)</sup> BARROS, S. T., *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*, p. 89.

mana, além de seu patrimônio e outros direitos fundamentais. Essa peculiar gravidade deriva da própria disciplina constitucional da sanção penal contida no inc. XLVI do art. 5.º, que prevê a adoção das seguintes penas: privação ou restrição da liberdade, perda de bens, multa, prestação social alternativa, suspensão ou interdição de direitos.

Interferindo com direitos que, depois do direito à vida, são os mais caros ao Estado de Direito Democrático e Social, a pena somente poderá ter como ponto de partida (fundamento) e como ponto de chegada (finalidade) a dignidade da pessoa humana,<sup>269</sup> submetendo-se, em qualquer caso, ao princípio da proporcionalidade em sua tríplice vertente da *adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito*.<sup>270</sup>

Em outras palavras, no modelo de Estado adotado pela Constituição, a sanção penal, interferindo diretamente com a dignidade e os direitos fundamentais da pessoa humana, somente pode ter como fundamento a proteção das condições essenciais à garantia e implementação desses mesmos valores, ou seja, os *bens jurídicos*. Essa consideração de um bem ou valor constitucional como condição essencial à garantia e implementação da dignidade e dos direitos fundamentais da pessoa humana é que vai fundamentar, num primeiro momento, o juízo acerca do *merecimento de pena* e, pois, acerca da qualificação de um bem como *bem jurídico*.

Além disso, por sua extrema gravidade, a sanção penal somente poderá ser empregada ali onde seja *necessária*, isto é, quando se comprove a insuficiência de outras espécies de sanção na tutela do bem jurídico e a *danosidade social* da conduta, que se extrai da apuração da concorrência de duas condições: *gravidade acentuada do ataque* (ameaça ou lesão) a um *bem jurídico*.<sup>271</sup>

<sup>(269)</sup> Cf. neste sentido SHECAIRA, S. S. *et al*, *Penas restritivas de direitos: críticas e comentários às penas alternativas* – Lei 9.714, de 25.11.1998, p. 159.

<sup>(270)</sup> Segundo S. T. Barros, o princípio da proporcionalidade complementa e se incorpora ao princípio da reserva legal que se converte, então, no princípio da reserva legal proporcional (op. cit., p. 89-90 e 155).

<sup>(271)</sup> Nesse sentido, observa M. A. R. Lopes que o “legislador deve ter como ponto de partida, para incidência das normas penais às condutas humanas, o critério da necessidade social. Este, por sua vez, manifesta-se em duplo sentido: no primeiro, observa-se a coincidência entre a necessidade mo-

Entendemos, portanto, que os *bens jurídicos*, únicos aptos a fundamentar o emprego da sanção penal para sua tutela, devem consubstanciar-se em bens ou valores essenciais, de relevo constitucional e sempre reconduzíveis à pessoa humana. Nesse sentido, as palavras de Lopes:

“Num Estado de Direito material deve caber ao Direito Penal uma função exclusiva de proteção dos bens fundamentais da comunidade, das condições sociais básicas necessárias à livre realização da personalidade de cada homem e cuja violação constitui o *crime*.”

Uma vez que a pena se traduz por restrições ou sacrifícios importantes dos direitos fundamentais do delinquent, cujo respeito é uma finalidade essencial do Estado, é indispensável que tal sacrifício seja necessário à paz e à conservação sociais, ou seja, à própria defesa dos direitos e liberdades e garantias em geral, que são a base do Estado”.<sup>272</sup>

A necessária recondução à pessoa humana não implica dizer, todavia, que somente os valores *individuais* poderão ser objeto da tutela penal. Também os valores coletivos, na medida em que permitam tal recondução, poderão e, às vezes, deverão ser objeto de tutela penal.

A dignidade penal de um valor, que, como se viu, qualifica-o de *bem jurídico*, deve ser procurada no seio mesmo da Constituição.

A Constituição Federal de 1988, à qual limitamos o estudo, está recheada de opções axiológicas que se estendem a todas as esferas da vida individual e social da pessoa humana. O constituinte optou por cuidar minuciosamente dos valores fundamentais que envolvem o homem, tanto em sua individualidade como enquanto membro da coletividade.

Pode-se dizer, sem temor, que, quanto aos valores fundamentais individuais e coletivos, a Constituição de 1988 é referencial seguro.

Por essa razão, não se aplica a nossa realidade constitucional o argumento segundo o qual as Constituições não serviriam de referencial valorativo para o Direito Penal, porque sintéticas e destinadas apenas a estabelecer a organização política de um Estado, omitindo-se, então, acerca de valores e interesses fundamentais à sociedade.

mentânea (época do delito) e a necessidade permanente (cuja salvaguarda encontra-se no reconhecimento constitucional do bem tutelado); no segundo, corresponde ao espírito proibitivo a exata noção reprovatória do fato (através da pena atribuída)” (Alternativas ..., cit., p. 410).

<sup>(272)</sup> LOPES, M. A. R., *Alternativas ...*, cit., p. 406.

Para nosso ordenamento positivo, tanto quanto para o dos demais Estados constitucionais modernos, é válida a afirmação segundo a qual os *bens jurídicos* são aqueles com relevância constitucional.<sup>273</sup> “O fundamento básico da atuação do Direito Penal”, ensina Lopes, “deve se limitar, no plano de um Estado de Direito, aos bens jurídicos fundamentais que venham a ser tutelados constitucionalmente, o que não quer dizer que se remete à Constituição a elaboração das figuras típicas penais, mas estas devem ser informadas e corresponder à tutela de um bem, consagrado pela Constituição”.<sup>274</sup>

Esses bens jurídicos fundamentais devem ser concebidos “no âmbito de uma relação social dialética, como instrumento que garante o desenvolvimento da pessoa ao permitir-lhe uma participação dentro do ambiente político-social de que toma parte”.<sup>275</sup> Essas relações sociais dialéticas valoradas, isto é, os *bens jurídicos*, podem ser encontrados na Constituição, que nada mais é do que “o reflexo formalizado das concretas relações sociais de um momento histórico determinado”.<sup>276</sup>

A relevância constitucional dos bens jurídico-penais pode ser encontrada já em Luna quando asseverava, nos idos de 1985, que o “apelo à Constituição, feito por modernos penalistas da Itália e da Alemanha, para completar a tarefa de construção do bem jurídico é louvável, porque impõe normas superiores, ao legislador ordinário, para a limitação da liberdade e para a fixação da responsabilidade”.<sup>277</sup> No mesmo sentido ponderou Dotti que as “opções axiológicas constitucionais devem ser respeitadas pelos textos penais e orientar a sua interpretação”.<sup>278</sup>

<sup>(273)</sup> Esse não parece ser, contudo, o entendimento de C.R. Bitencourt, que entende que a “*seleção dos bens jurídicos* tuteláveis pelo Direito Penal e os *critérios* a serem utilizados nessa seleção constituem *função* do Poder Legislativo, sendo vedado aos intérpretes e aplicadores do direito essa função, privativa daquele Poder Institucional. Agir diferentemente constituirá violação dos sagrados *princípios constitucionais* da reserva legal e da *independência dos poderes*” (*Manual de direito penal: parte geral*, p. 49).

<sup>(274)</sup> LOPES, M. A. R., *Alternativas ...*, cit., p. 410.

<sup>(275)</sup> LOPES, M. A. R., *Princípio ...*, cit., p. 135.

<sup>(276)</sup> Idem, *ibidem*, p. 135.

<sup>(277)</sup> LUNA, E. C., *Capítulos de direito penal: parte geral: com observações à nova parte geral do Código Penal*, p. 135.

<sup>(278)</sup> DOTTI, R. A., *Reforma penal brasileira*, p. 335.

Segundo Tavares, a exigência da proteção de bens jurídicos, como objeto concretamente apreensível, tem sede constitucional e deriva da proteção à dignidade da pessoa humana e dos objetivos fundamentais explicitados no art. 3.º da CF.

Os bens jurídicos são, para ele, realidades naturais que se produzem nas relações sociais concretas, com todas as contradições que elas encerram. São “tomados como valores concretos que tornam possível a proteção da pessoa humana, como seu destinatário final, ou que assegurem sua participação no processo democrático, sem qualquer referência a um dever geral de obediência”.<sup>279</sup>

Entende, pois, que o bem jurídico somente é aquele que se refere à proteção da pessoa humana, em sua dimensão individual e social. “O legislador”, assevera, “está vinculado a só erigir à categoria de bem jurídico valores concretos que impliquem na efetiva proteção da pessoa humana ou que tornem possível, ou assegurem sua participação nos destinos democráticos do Estado e da vida social. Fora disso, só resta arcar com as conseqüências políticas do erro cometido”.<sup>280</sup>

A exigência de que a incriminação recaia sobre condutas que impliquem lesão ou perigo de lesão a bens jurídicos faz com que sejam inconstitucionais, em seu entender, “as disposições que proibam por proibir, que sancionem penalmente as infrações a normas meramente regulamentares, ou que façam da norma penal apenas o reforço para a desobediência, sem qualquer referência à proteção de um bem jurídico”.<sup>281</sup>

Luisi, partindo de uma abordagem também constitucional dos bens jurídicos, entende que o processo de criminalização deve ter por fonte principal os bens constitucionais; mas, o legislador criminal está livre para tutelar com a sanção penal bens não previstos constitucionalmente, desde que com tal proceder não viole princípios constitucionais básicos.<sup>282</sup>

Alberto Silva Franco considera o *princípio da exclusiva proteção de bens jurídicos* um *princípio fundamental, de caráter penal, não formalizado na Constituição*, detentor “de igual entonação constitucional e dotado da mesma carga de positividade” atribuídas aos princípios for-

<sup>(279)</sup> TAVARES, J., *op. cit.*, p. 80.

<sup>(280)</sup> Idem, p. 81.

<sup>(281)</sup> Idem, p. 79.

<sup>(282)</sup> LUISI, L., *Bens constitucionais ...*, cit., p. 106.

malizados em virtude de disposição expressa do Constituinte no sentido de que: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados (...)” (art. 5.º, § 2.º, da Constituição).<sup>283</sup>

Segundo ele, refletindo a Constituição os bens relevantes à convivência social, “não há cuidar, portanto, de bens penalmente relevantes ‘sem uma referência, expressa ou implícita, na ordem constitucional dos direitos e dos deveres fundamentais’”.<sup>284</sup> Como adverte o professor, porém, a referência não é em si suficiente para fundamentar a intervenção criminalizadora; a Constituição é um ponto de partida, um referencial capaz de indicar a *dignidade formal* de um bem jurídico à qual deve somar-se, necessariamente, uma *dignidade material* que se aufere por sua condição de “valor assumido socialmente, suscetível de ataque e destruição, isto é, de ser lesionado ou posto em perigo gravemente e necessitado de tutela”.<sup>285</sup> Em síntese: “Um Estado social e democrático de Direito apenas deverá amparar, como bens jurídicos, condições da vida social, na medida em que afetem as possibilidades de participação de indivíduos no sistema social”.<sup>286</sup>

Márcia Dometila Lima de Carvalho, fundada no postulado de que a função primordial do Direito Penal é a proteção de bens jurídicos, entende que esses bens devem sofrer um processo de avaliação diante dos valores constitucionais de maior relevância, já que o Direito Penal é parte do sistema global tutelado pela Constituição.<sup>287</sup> A relação entre aquele e esta se dá na medida em que se “depreende que a essência do delito se alicerça em uma infração ao direito, e o conceito do que é direito tem de ser deduzido do que se encontra concentrado como tal, como idéia de justiça, expresso no ordenamento constitucional.”<sup>288</sup> Por essas razões e em sintonia com a concepção de Bricola entende o delito como um fato lesivo de um valor constitucionalmente relevante.<sup>289</sup>

(283) FRANCO, A. S., op. cit., p. 61-2.

(284) Idem, ibidem, p. 63.

(285) Idem, p. 63.

(286) Idem, p. 63.

(287) CARVALHO, M. D. L., op. cit., p. 34-5.

(288) Idem, ibidem, p. 37.

(289) Idem, p. 38, 46 e 51.

Segundo a autora, devem-se buscar na Constituição a gênese e a função social do bem jurídico, sendo ela que representa o ideal de Direito de determinado momento histórico, inseridos aí os interesses da estrutura social. Destarte, há uma relação entre a norma constitucional e o interesse que a alicerça, relação esta que repercute em toda perquirição do bem jurídico, condicionando-a, pois, à investigação da relação social concreta valorada: “da posição que nela ocupam os indivíduos e da interação sofrida por eles em relação aos outros entes existentes no meio social”.<sup>290</sup> Essa interação, prossegue a autora, é que permite afirmar a existência de hierarquia entre os bens jurídicos, que se dá “porque a relação social concreta faz surgir uma determinada prevalência entre eles, que estão sujeitos, ainda, a influência de critérios posteriores devido, sobretudo, à gradual superação social que vai atingindo paulatinamente, a humanidade”.<sup>291</sup>

O advento de uma nova Constituição, portanto, deve conduzir a uma reavaliação dos bens jurídicos tutelados pelo Direito Penal, no sentido de adequá-los às novas diretrizes valorativas estabelecidas no texto constitucional, quer estabelecendo sua hierarquia, quer avaliando “como devem ser graduadas as penas à luz da importância daqueles bens para os objetivos constitucionais”.<sup>292</sup>

A hierarquia mencionada poderá ter como ponto de partida, ocupando o ápice da escala, a tutela dos direitos fundamentais consagrados na Constituição. Segundo Carvalho, são eles “hierarquicamente superiores aos demais interesses dignos de proteção, erigidos em bens jurídicos, devem, a nosso sentir, se (*sic*) proclamados como valores maiores, de natureza constitucional”.<sup>293</sup>

Luiz Régis Prado, por sua vez, partindo da concepção de Estado adotada na Constituição de 1988 – um Estado de Direito, Democrático e Social –, conclui que a tutela penal somente pode estar a serviço da *proteção de bens jurídico-penais* e somente quando socialmente necessária. Esta conclusão deriva da preeminência, nesse modelo de Estado, dos postulados da liberdade e da dignidade da pessoa humana.<sup>294</sup>

(290) Idem, p. 37.

(291) Idem, p. 37.

(292) Idem, p. 37.

(293) Idem, p. 35.

(294) PRADO, L. R., op. cit., p. 59-60.

“A noção de bem jurídico implica a realização de um juízo positivo de valor acerca de determinado objeto ou situação social e de sua relevância para o desenvolvimento do ser humano”,<sup>295</sup> isso porque a fundamentação do Estado democrático no respeito à dignidade humana coloca-a como centro de convergência de todos os demais valores, daí que “o ponto de partida do Direito Penal é dado pelo conceito de pessoa”,<sup>296</sup> que goza, assim, “duma esfera de autonomia própria que não pode ser tocada ou agredida, sem se abalarem as bases da própria convivência”.<sup>297</sup>

Aqueles juízos positivos de valor acerca de objetos e situações sociais encontram-se na Constituição, que os reconhece e garante, por essa razão, que o “legislador ordinário deve sempre ter em conta as diretrizes contidas na Constituição e os valores nela consagrados, para definir os bens jurídicos, em razão do caráter limitativo da tutela penal. Encontram-se, portanto, na norma constitucional, as linhas substanciais prioritárias para a incriminação ou não de condutas. O fundamento primeiro da ilicitude material deita, pois, suas raízes no texto magno”.<sup>298</sup>

A preeminência outorgada à liberdade pessoal e à dignidade do homem na Constituição implica, além disso, uma limitação do injusto material: a liberdade e a dignidade humanas somente podem ser restringidas “quando se tratar de ataques a bens de análoga dignidade; dotados de relevância ou compatíveis com o dizer constitucional ou, ainda, que se encontrem em sintonia com a concepção de Estado de Direito democrático”;<sup>299</sup> em outras palavras, “são bens suscetíveis de proteção penal, por exemplo, os direitos constitucionais do cidadão, os valores objetivamente tutelados e outros que se inserem no contexto de garantia do Estado de Direito democrático e social ou lhe são conexos. O critério básico a partir do qual se pode deduzir um quadro valorativo deve ser fornecido pelos princípios constitucionais (v.g., arts. 1.º, 2.º, 3.º e 5.º da CF), reconhecidos como fundamento da ordem política e social”.<sup>300</sup>

A tais bens está adstrito o legislador, a quem caberá, porém, a avaliação quanto à *necessidade* da tutela penal.

<sup>(295)</sup> PRADO, L. R., op. cit., p. 63-4.

<sup>(296)</sup> Idem, p. 65.

<sup>(297)</sup> Idem, p. 65.

<sup>(298)</sup> Idem, p. 76.

<sup>(299)</sup> Idem, p. 77.

<sup>(300)</sup> Idem, p. 77-8.

A criação de norma incriminadora deve ser expressão de um nexo de proporcionalidade entre a restrição decorrente da sanção penal à liberdade e à dignidade humana e a garantia de outro valor também de cunho constitucional ou inerente à doutrina democrática:

“Tem-se, por assim dizer, a virtude de demarcar com parâmetros mais precisos a atividade do legislador penal, funcionando como limite – *relativo* –, à escolha dos bens jurídicos suscetíveis de tutela, a espécie e a medida da sanção disposta para a sua proteção. O critério indicado para isso foi, primordialmente, o da liberdade e a dignidade da pessoa humana, reconhecidos como fundamentos da ordem política e da paz social. O recurso à privação de liberdade deve ser, como já enfatizado, a *ultima ratio*, quando absolutamente indispensável, tendo sempre em vista a importância primária da liberdade pessoal – o campo do ilícito penal deve ficar reduzido às margens da estrita necessidade. Daí ser importante a congruência entre o bem penalmente tutelado e os valores fundamentais. Em termos constitucionais, a desproporcionalidade – entre bem jurídico e espécie/medida da pena – encontra seu veto nos preceitos que amparam a justiça e a igualdade em sentido substancial, a partir do momento em que uma sanção desproporcionada seria uma evidente injustiça comparativa, contrária a ambos os princípios”.<sup>301</sup>

Conforme o autor já havia advertido, requisito complementar da tutela penal é sua *necessidade social*, ou seja, não basta que um bem possua relevância constitucional para que possa ser tutelado penalmente; imprescindível a verificação da ineficácia de outros meios de defesa menos lesivos.<sup>302</sup>

Sua concepção, em síntese, privilegia de forma aberta o texto constitucional, a concepção de Estado de Direito Democrático, o bem jurídico substancial fundado na realidade social e individual, “complementada, ainda, por elementos de uma visão metodológica própria e da peculiar *natureza* do bem jurídico-penal, numa enformação que se compatibiliza com os modernos postulados da ciência do Direito Penal e da Política Criminal”.<sup>303</sup>

<sup>(301)</sup> Idem, p. 85-6.

<sup>(302)</sup> Idem, p. 92.

<sup>(303)</sup> Idem, p. 93.

## O TRIBUTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

SUMÁRIO: 2.1 Introdução – 2.2 As funções do tributo na Constituição Federal: 2.2.1 Introdução; 2.2.2 O tributo como receita pública; 2.2.3 As espécies tributárias à luz da destinação do produto arrecadado: 2.2.3.1 Os impostos; 2.2.3.2 As taxas; 2.2.3.3 As contribuições de melhoria; 2.2.3.4 As contribuições especiais; 2.2.3.5 Os empréstimos compulsórios; 2.2.4 A extrafiscalidade – 2.3 Os limites constitucionais ao poder de tributar; 2.3.1 Competência tributária: 2.3.1.1 Imunidades tributárias; 2.3.2 Princípio da legalidade; 2.3.3 Princípio da irretroatividade; 2.3.4 Princípio da anterioridade; 2.3.5 Princípio da isonomia; 2.3.6 Princípio da capacidade contributiva; 2.3.7 Princípio da vedação de tributo confiscatório; 2.3.8 Princípio da vedação de limitações ao tráfego de pessoas ou bens; 2.3.9 Conclusões.

### 2.1 Introdução

O estudo da tutela penal das obrigações tributárias, dado o próprio caráter subsidiário dessa agravada forma de tutela, pressupõe a compreensão do fenômeno tributário não só em seus aspectos concretos, isto é, o que é tributo, seus elementos, sua dinâmica normativa, mas pressupõe, para o estudioso do Direito Penal, a compreensão desse fenômeno dentro do contexto constitucional.

Compreender o fenômeno tributário dentro do contexto constitucional é, em última análise, buscar a resposta à seguinte questão: para que serve o tributo no atual modelo de Estado brasileiro? Ou, mais especificamente, qual a razão de ser e quais as funções do tributo dentro do Estado de Direito, Democrático e Social desenhado na Constituição de 1988?

A busca a esta resposta inaugura o estudo dos aspectos tributários necessários à compreensão do fenômeno contemporâneo da criação de normas penais que tutelam o fenômeno tributário.

Parte-se, então, da análise constitucional, quer para compreender o tributo, quer para compreender sua tutela penal.

A Constituição de 1988 reservou ao Estado não só a função de preservação e tutela da liberdade individual, função herdada da concepção liberal, como lhe atribuiu encargos sociais anteriormente não contemplados.

O Estado-Administração não é mais exclusivamente o guardião da liberdade individual; tem ele novas nuances que lhe marcam uma posição ativa no seio social. De uma posição negativa – não interferir na liberdade individual –, passa a uma posição ativa – garantir direitos sociais. Essa mudança pode ser compreendida como apenas “aparente” na medida em que o desfrute de direitos sociais é condição da real e efetiva liberdade individual. Esta é uma constatação que evidentemente inspirou a elevação dos direitos sociais à categoria constitucional. “Jurisdicizou-se” uma realidade e uma necessidade. Uma legião de miseráveis não desfruta em verdade de liberdade alguma. Se a democracia pressupõe a liberdade e vice-versa, se o Estado é democrático e se quer ser materialmente democrático, não se contentando com uma democracia apenas formal, se quer cidadãos que possuam a real e efetiva capacidade de opção e de participação, deve fornecer-lhes condições materiais para a consecução destas, vamos dizer, “atividades democráticas”.

Enriquece-se a noção de liberdade com seu suporte material: a dignidade da pessoa humana. Não aquela simples liberdade aparente, pois o miserável, o excluído, não faz opções políticas nem sociais. Somente o ser humano, ao qual são garantidos os suportes básicos de dignidade (vida, saúde, trabalho, lazer, moradia, família, educação, liberdade de manifestação), possui capacidade para ser livre. Trata-se de uma liberdade real, a liberdade de um ser humano digno,<sup>1</sup> tal qual consagrada constitucionalmente.

<sup>(1)</sup> Leciona Ricardo Lobo Torres que “sem o mínimo necessário à existência cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e desaparecem as condições iniciais da liberdade. A dignidade humana e as condições materiais da existência não podem retroceder aquém de um mínimo, do qual nem os prisioneiros, os doentes mentais e os indigentes podem ser privados” (*Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*, p. 129). O fundamento do direito a esse mínimo existencial está nas condições para o exercício da liberdade, também denominada *liberdade real* (*ibidem*, p. 129); é protegido contra a intervenção do Estado (*status negativus*), mas, ao mesmo tempo, garantido por prestações estatais (*status positivus*) (*idem*, p. 139).

Ao Estado atribuiu-se, então, a função de garantia dessa liberdade real ou material: a liberdade de um ser humano digno. Ao aspecto simplesmente negativo – impedir a violação – somou-se o positivo: concorrer para sua consecução.

Essas afirmações derivam da simples leitura do Título I da Constituição Federal, ao estabelecer que são fundamentos deste Estado a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1.º, III e IV). Além disso, a disposição participativa desse Estado encontra-se expressamente prevista no art. 3.º, que estabelece os *objetivos fundamentais* da República Federativa do Brasil: “construir uma sociedade livre, justa e solidária”, “garantir o desenvolvimento nacional”, “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, “promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação” (incs. I a IV).

Da análise dessas normas constitucionais, daquelas contidas nos arts. 5.º, 170 e 193 da CF, Márcia Dometila Lima de Carvalho extrai a conformação do Estado brasileiro: uma democracia que procura realizar os valores herdados do liberalismo não mais na sua dimensão puramente formal, mas, sim, com vocação expressa dirigida à concretização da justiça social: “Trata-se do antigo Estado Social de Direito, que o capítulo concernente aos direitos econômicos e sociais das Constituições modernas pretenderam implementar, enriquecido com o conceito de democrático, concepção mais recente que apresenta o Estado como sendo de justiça material, isto é, de justiça modificadora do *status quo*”.<sup>2</sup>

O mesmo entendimento é compartilhado por Paulo Bonavides, para quem as dimensões essenciais da Constituição Federal de 1988 desenharam um Estado social em cujo seio “os problemas constitucionais referentes a relações de poderes e exercício de direitos subjetivos têm que ser examinados e resolvidos à luz dos conceitos derivados daquela modalidade de ordenamento”.<sup>3</sup> Destaca esse autor a fundamental diferença entre uma Constituição do Estado liberal e aquela do Estado social: “a primeira é uma Constituição antigoverno e anti-Estado; a segunda uma

<sup>(2)</sup> CARVALHO, M. D. L., op. cit., p. 27.

<sup>(3)</sup> BONAVIDES, P., *Curso de direito constitucional*, p. 297.

Constituição de valores refratários ao individualismo no Direito e ao absolutismo no Poder”.<sup>4</sup>

É dentro deste modelo constitucional de Estado que se deve compreender a atividade tributária.

Se o tributo é, classicamente, meio de obtenção de receitas para o Estado e se o Estado tem esta ou aquela função, estes ou aqueles objetivos, dependendo dessa função e desses objetivos, uma compreensão da verdadeira importância da arrecadação tributária dependerá da análise dessas variáveis. Conforme ao Estado são atribuídas mais e mais funções, quanto maior a necessidade de receita pública, o reflexo no campo da exação tributária será sentido. O que não importa dizer que não existam limites ao poder de exação; existem, e é justamente na ponderação entre a necessidade de arrecadação, os direitos individuais e o modelo constitucional econômico que se deve encontrar o equilíbrio do fenômeno tributário.

Constatar-se, então, que o Estado brasileiro, conformado na Constituição Federal de 1988, é solicitado socialmente no desempenho de diversas funções é o ponto de partida não só para uma nova percepção do papel do tributo mas, um pouco mais além, para compreender também o papel do Direito Penal no auxílio da consecução dessas tarefas.

Vivemos uma experiência nova de tentativa de equilíbrio entre o resguardo e manutenção dos direitos individuais, de importância fundamental no Estado brasileiro e que foram garantidos e instrumentados com veemência evidente na Constituição, e a busca da realização efetiva do respeito à dignidade humana como meio para a efetiva democracia através, também, da participação estatal positiva na criação de meios que conduzam a tal efetividade.

É esse equilíbrio que permeia a tensão entre propriedade privada e tributo, entre liberdade e pena.

## 2.2 As funções do tributo na Constituição Federal

### 2.2.1 Introdução

Misabel de Abreu Machado Derzi, na atualização da clássica obra de Aliomar Baleeiro, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*,

<sup>(4)</sup> Idem, *ibidem*, p. 297.

após analisar a evolução pela qual passou a concepção do Estado Democrático de Direito, conclui que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu claramente as bases desse Estado atribuindo-lhe metas de justiça e igualdade social, metas que repercutiram no capítulo destinado ao sistema tributário (Título VI, Capítulo I): “pessoalidade, seletividade, extrafiscalidade e progressividade são princípios que espelham a busca da maior justiça tributária”.<sup>5</sup>

Isso implica dizer que o tributo, além da função de meio de obtenção de receitas para que o Estado possa fazer frente às despesas que lhe incumbem, possui, também, outros papéis: o de influir positivamente na redistribuição das riquezas dentro do País, quer entre classes sociais, quer entre regiões, e o de influir no domínio econômico como mais um instrumento de realização da política econômica voltada para o desenvolvimento nacional.

À clássica função do tributo – obtenção de receitas públicas –, somam-se, atualmente, estas duas últimas acima destacadas e que refletem a do papel do Estado dentro da vida social e econômica.

“Admite-se que o sistema tributário não destrói riqueza”, afirmava Aliomar Baleeiro, funciona como um filtro que “opera a redistribuição de riquezas através da despesa pública”;<sup>6</sup> como alavanca de comando da conjuntura econômica e do desenvolvimento.<sup>7</sup>

Dentro, ainda, daqueles tributos que se destinam à formação genérica da receita pública, alguns destinam-se, também por força de norma constitucional, a efetivamente realizar a redistribuição de riquezas, não mais através do mecanismo de destinação do produto arrecadado, mas por seu peculiar mecanismo de incidência na vida econômica dos cidadãos atingidos. Além disso, através de certos mecanismos denominados genericamente *incentivos e desestímulos fiscais* pode o tributo servir à consecução das metas atribuídas ao Estado pela Constituição e acima alinhadas (extrafiscalidade).

Podemos, portanto, dividir a análise da função do tributo na Constituição em duas partes: a primeira delas destinada à análise de cada

<sup>(5)</sup> BALEEIRO, A., *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 9.

<sup>(6)</sup> Idem, *ibidem*, p. 833.

<sup>(7)</sup> Idem, p. 833.

espécie tributária tendo em vista a destinação do produto arrecadado; a segunda destinada à análise do emprego extrafiscal dos tributos.

### 2.2.2 O tributo como receita pública

O tributo é, atualmente, a maior fonte de receita pública. Isto decorre da adoção de um modelo de Estado que exerce funções econômicas e sociais submetidas, porém, à valorização da iniciativa privada e do livre mercado. Estamos falando de receitas públicas e de despesas públicas e, portanto, de atividade financeira: obtenção de recursos, sua gestão e aplicação na consecução dos objetivos atribuídos ao Estado.<sup>8</sup>

Na medida em que são atribuídas ao Estado novas despesas, deve-se prever, igualmente, meios para a obtenção da receita necessária ao seu implemento. Ocorre que a obtenção da receita, no atual modelo estatal brasileiro, encontra limites constitucionais na medida em que a Constituição fundou a ordem econômica na valorização do trabalho e na livre iniciativa (art. 170, *caput*), restringindo a atuação estatal nessa seara aos casos de necessária garantia da segurança nacional ou à presença de relevante interesse coletivo (art. 173, *caput*), sendo que, quando o fizer, sujeitar-se-á ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive no que diz respeito às obrigações trabalhistas e tributárias (art. 173, § 1.º), sendo-lhe vedado estabelecer privilégios fiscais, não extensíveis ao setor privado, às empresas públicas e às sociedades de economia mista (art. 173, § 2.º). Significativa, também, a redução dos *monopólios estatais* no desenvolvimento de algumas atividades taxativamente enumeradas na Constituição e referentes, em síntese, à exploração de petróleo, gás natural, outros hidrocarbonetos fluídos, minérios e mineiros nucleares e seus derivados (art. 177 e seus incisos). Sendo que essas atividades monopolizadas estão sujeitas às regras de direito privado na medida em que “correspondem, pura e simplesmente, a atividades econômicas subtraídas do âmbito da livre iniciativa”.<sup>9</sup>

<sup>(8)</sup> A respeito da atividade financeira, conceito e características, pode-se consultar a clássica obra de A. Baleeiro, *Uma introdução à ciência das finanças*; ou, ainda, a obra de Celso Ribeiro Bastos, *Curso de direito financeiro e de direito tributário*, p. 1 e ss., com rica referência bibliográfica sobre o assunto.

<sup>(9)</sup> MELLO, C. A. B., *Curso de direito administrativo*, p. 323.

Necessária, então, uma análise da atividade financeira do Estado no atual modelo constitucional, destacando-se a relevância do fenômeno tributário dentro dessa atividade.<sup>10</sup>

Basicamente, o Estado deve arcar financeiramente com a manutenção de todo o aparato necessário à existência e funcionamento dos três Poderes, da Administração Pública – entendida no seu sentido mais amplo, da defesa externa do país. Tais despesas são pressupostos da própria existência do Estado e relacionam-se com tarefas próprias de um Estado mínimo, concepção que predominou durante os séculos XVIII, XIX e primeiro quartel do século XX.<sup>11</sup>

O colapso causado pelas duas Grandes Guerras, porém, trouxe consigo uma inversão total na concepção do papel do Estado; passou-se de um Estado mínimo a um Estado-Providência incumbido, agora, de agir na consecução da *prosperidade social* incumbindo-lhe atender “necessidades sociais básicas, como segurança, instrução, serviços públicos (correios e telecomunicações, transportes, energia etc.)”.<sup>12</sup> Mas, além disso, atribuiu-se a esse Estado a “adoção de medidas voltadas ao desenvolvimento econômico do país, com o objetivo de asseguramento do pleno emprego e do aumento da renda nacional”.<sup>13</sup> É o florescer do planejamento econômico.

Foi-se, conforme se constata facilmente, de um extremo a outro.

Busca-se, atualmente, um equilíbrio entre aquelas duas concepções. O fato é que o modelo de Estado-Providência, intenso interventor na economia, não rendeu os frutos esperados. Por tal razão é que se

<sup>(10)</sup> Essa abordagem, que parte do geral para o particular, não ignora a autonomia didática do direito tributário e, portanto, não incide na tão criticada “mancebia do Direito Tributário com a Ciência das Finanças Públicas” (BECKER, A. A., *Teoria geral do direito tributário*, p. 4). Ocorre que, para as finalidades a que nos propomos, não se pode ignorar que o Direito Tributário “não deixa de constituir uma das grandes vertentes do Direito Financeiro, qual seja a dos ingressos de dinheiro nos cofres públicos de forma coercitiva, assunto que muito justificadamente mereceu a atenção e os estudos cujas dimensões ninguém pode ignorar” (BASTOS, op. cit., p. 19). Consulte-se, ainda, BALEIRO, A., *Uma introdução ...*, cit., p. 33.

<sup>(11)</sup> BASTOS, C. R., op. cit., p. 9.

<sup>(12)</sup> Idem, ibidem, p. 11.

<sup>(13)</sup> Idem, p. 11.

caminha no sentido de uma retomada parcial dos cânones do liberalismo,<sup>14</sup> não mais naquele sentido radical original, mas no sentido de um Estado ao qual se reputa legítima a intervenção econômica quando destinada a assegurar o bem-estar social, ou seja, a atuação estatal é secundária e suplementar. Ali onde o livre desenvolvimento econômico se mostre insuficiente na consecução das metas sociais o Estado intervirá. Mas não é só. Com base na experiência histórica, já se atribuem, logo de saída, algumas atividades sociais assecuratórias ao Estado, justamente porque se considera que as leis de mercado são insuficientes para atender a algumas das demandas mais agudas da sociedade.

Essa nova concepção do Estado foi adotada no modelo constitucional brasileiro delineado na Constituição Federal de 1988 conforme antes visto. Assim, ao lado das atividades que envolviam as despesas públicas “clássicas”, outras despesas passaram a ser de atribuição estatal e delas nos interessarão, especificamente, aquelas ligadas aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e que representam a essência e a razão de ser desse Estado. A importância dos fundamentos e objetivos delineados no primeiro título da Constituição demonstrará, nos termos da abordagem deste trabalho, o quanto a atividade de arrecadação tributária se relaciona e se dirige à consecução destes que são os valores constitucionais fundamentais.

A Constituição Federal de 1988 atribui ao Estado, além das incumbências estabelecidas genericamente no art. 3.º, outras atividades que superam aquelas que deram origem às chamadas despesas públicas clássicas (defesa externa, segurança interna, manutenção dos três Poderes).

Para que se tenha uma idéia da magnitude das tarefas atribuídas aos entes federativos, basta a leitura das incumbências da União (art. 21), dos Estados (art. 25, § 1.º) e dos Municípios (art. 30).

Além destas, a Constituição expressamente atribui aos entes federativos:

– a prestação de *assistência jurídica* integral aos necessitados (arts. 5.º, LXXIV, e 134);

– a garantia dos direitos sociais à *educação*, à *saúde*, ao *trabalho*, à *moradia*, ao *lazer*, à *segurança*, à *previdência social*, à *proteção à maternidade*, à *infância* e à *assistência aos desamparados* (art. 6.º);

<sup>(14)</sup> Idem, p. 25-6.

- a conservação do *patrimônio público* (art. 23, I);
- cuidar da *saúde*, da *assistência pública*, da *proteção* e da *garantia das pessoas portadoras de deficiência* (art. 23, II);
- “proteger os documentos, as obras e outros *bens de valor histórico, artístico e cultural*, os *monumentos*, as *paisagens naturais notáveis* e os *sítios arqueológicos*” (art. 23, III) e, de forma geral, proteger o *patrimônio cultural* (art. 216, § 1.º);
- “impedir a evasão, a destruição e a descaracterização de *obras de arte* e de outros *bens de valor histórico, artístico e cultural*” (art. 23, IV);
- “proporcionar os meios de acesso à *cultura*, à *educação* e à *ciência*” (art. 23, V);
- defender e proteger o *meio ambiente* e combater a poluição em qualquer de suas formas (arts. 23, VI, e 225) e “preservar as florestas, a fauna e a flora” (art. 23, VII);
- “fomentar a *produção agropecuária* e organizar o *abastecimento alimentar*” (art. 23, VIII);
- “promover programas de construção de *moradias* e a melhoria das *condições habitacionais* e de *saneamento básico*” (art. 23, IX);
- “combater as causas da *pobreza* e os fatores de *marginalização*, promovendo a *integração social dos setores desfavorecidos*” (art. 23, X);
- “registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de *pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais* em seus territórios” (art. 23, XI);
- “estabelecer e implantar política de *educação para a segurança do trânsito*” (art. 23, XII);
- a prestação de *serviços públicos* (art. 175);
- a realização da *reforma agrária* através da desapropriação dos imóveis rurais que não estejam cumprindo sua função social mediante prévia e justa indenização (art. 184, *caput* e § 4.º);
- a *seguridade social* (arts. 194 e 195) asseguradora dos direitos relativos à *saúde* (art. 198), *previdência* (arts. 201 e 202) e *assistência social* (arts. 203 e 204);

- a *educação* (arts. 208 e 212);
- o fomento do *desporto educacional* e de alto rendimento (art. 217, *caput* e inc. II);
- a promoção e incentivo ao *desenvolvimento tecnológico* (art. 218);
- a proteção à *família* (art. 226, especialmente os §§ 1.º, 7.º e 8.º);
- a proteção à *criança e ao adolescente* (art. 227, *caput* e, especialmente, os §§ 1.º e 3.º);
- o amparo aos *idosos* (art. 230);
- a proteção das terras e dos bens das *comunidades indígenas* (art. 231, *caput*);
- o financiamento de programas de *desenvolvimento econômico* (art. 239, § 1.º);
- a *assistência aos herdeiros e dependentes carentes* de pessoas vitimadas por crime doloso (art. 245).<sup>15</sup>

Para a consecução dessas tarefas, obviamente, deve dispor o Estado de receitas. Tais receitas têm origem diversa e são classificadas, segundo Celso Ribeiro Bastos, em: receitas patrimoniais, tributárias e creditícias.<sup>16</sup> As primeiras são aquelas provenientes da exploração do patrimônio do Estado e realizadas segundo as regras do direito privado.<sup>17</sup> As segundas, as receitas tributárias, são aquelas oriundas da imposição tributária, também denominadas *receitas derivadas*,<sup>18</sup> reconhecidamente as mais importantes no Estado moderno,<sup>19</sup> em virtude, especialmente, da circunstância, já apontada, de que a participação direta do Estado na economia é limitada expressamente pela Constituição (art. 173). As terceiras e últimas, resultantes da entrada do Estado no mercado financeiro

<sup>(15)</sup> Todos os grifos em itálico são nossos.

<sup>(16)</sup> BASTOS, C. R., op. cit., p. 38.

<sup>(17)</sup> Idem, ibidem, p. 38-45.

<sup>(18)</sup> É a denominação adotada por Ruy Barbosa Nogueira: “O direito de tributar do Estado decorre do seu poder de império pelo qual pode fazer ‘derivar’ para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição e que são chamadas ‘receitas derivadas’ ou tributos” (*Curso de direito tributário*, p. 29).

<sup>(19)</sup> BASTOS, C. R., op. cit., p. 45.

para a obtenção de fundos, não obstante haja o dever de restituição,<sup>20</sup> são as receitas creditícias que estão inseridas no orçamento público (art. 165, § 8.º).

### 2.2.3 As espécies tributárias à luz da destinação do produto arrecadado

A receita tributária é proveniente da atividade estatal consistente na criação e arrecadação de tributos: prestações pecuniárias compulsórias, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constituam sanção de ato ilícito, instituídas em lei e cobradas mediante atividade administrativa plenamente vinculada (art. 3.º do CTN).

A Constituição enumera taxativamente as espécies tributárias. São elas: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria (art. 145, I a III), os empréstimos compulsórios (art. 148) e as contribuições especiais (arts. 149 e 195).

Dentre as diversas classificações, optamos por aquela que distingue as espécies tributárias, segundo seu regime jurídico-constitucional, privilegiando a destinação ou finalidade do produto arrecadado.<sup>21</sup> Assim o fazemos tendo em vista os objetivos do presente trabalho, para os quais é fundamental compreender a função e a importância de cada espécie tributária para a consecução das metas e objetivos do Estado de Direito, Democrático e Social delineado na Constituição Federal de 1988.

<sup>(20)</sup> Adverte Celso Ribeiro Bastos que, no fundo, “os empréstimos públicos não acrescem o patrimônio estatal porque a cada entrada de caixa corresponde o surgimento de um lançamento no passivo, de tal sorte que a operação se torna patrimonialmente neutra, o que levou Aliomar Baleeiro a afirmar que não se incluem os empréstimos entre as receitas ou, quando muito, são receitas impropriamente ditas” (ibidem, p. 54).

<sup>(21)</sup> Para exame pormenorizado das questões aqui referidas nos remetemos à obra de Luciano da Silva Amaro que, com rara felicidade, analisa criticamente as insuficiências dos critérios adotados no Código Tributário Nacional (*Direito tributário brasileiro*, p. 55-62), as diversas classificações elaboradas e adotadas pelos diversos doutrinadores (idem, p. 63-74) e, finalmente, a importância que a Constituição deu à destinação do produto na definição do regime jurídico específico da exação (ibidem, p. 74-9).

### 2.2.3.1 Os impostos

Foi a Ciência das Finanças a primeira a oferecer um critério para a diferenciação entre as espécies tributárias; o critério surgiu da constatação de que certos tributos podiam ser vinculados a atividades divisíveis do Estado (cujo produto da arrecadação se destinaria ao seu financiamento) e outros a atividades gerais do Estado. Surge, pois, a classificação bipartida dos tributos em, respectivamente, taxas e impostos.

O imposto constitui “uma modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência<sup>22</sup> um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal”.<sup>23</sup> O imposto encontra sua validade exclusivamente no exercício da competência tributária constitucionalmente definida, no sentido de que não é pressuposta nenhuma contraprestação estatal, daí a denominação de tributo não-vinculado (a uma atuação estatal).<sup>24</sup>

Luciano da Silva Amaro enumera as seguintes características dos impostos: “a) são instituídos mediante a previsão legal de fatos típicos (em geral – mas não necessariamente – nominados na norma definidora de competência), que, uma vez ocorridos, dão nascimento à obrigação tributária; b) não se relacionam a nenhuma atuação estatal divisível e referível ao sujeito passivo; c) não se afetam a um determinado aparelhamento estatal ou paraestatal, nem a entidades privadas que persigam fins reputados de interesse público”.<sup>25</sup>

<sup>(22)</sup> A expressão *hipótese de incidência*, empregada e consagrada pela genialidade de Geraldo Ataliba, designa a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato, suficiente e necessário ao nascimento da obrigação de pagar tributo; ao fato concreto que revista as características da “hipótese de incidência” designa-se “fato imponível” (*Hipótese de incidência tributária*, p. 49-59). Importante, pois, é distinguir entre a previsão abstrata do fato originador da obrigação tributária e sua ocorrência concreta. A respeito das diversas denominações empregadas em doutrina, cf. ATALIBA, G., op. cit., p. 49-53; CARVALHO, P. B., *Curso de direito tributário*, p. 157-165, que, após analisar as diversas denominações, adota as seguintes: “hipótese tributária” e “fato jurídico tributário”, respectivamente, para os momentos abstrato e concreto, idem, p. 159-160).

<sup>(23)</sup> CARRAZZA, R. A., *Curso de direito constitucional tributário*, p. 348.

<sup>(24)</sup> O Código Tributário Nacional assim definiu o imposto: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (art. 16).

<sup>(25)</sup> AMARO, L. S., op. cit., p. 80.

Esta última circunstância, a não-vinculação da receita obtida com a instituição e cobrança de impostos a determinado órgão ou função estatal, foi estabelecida expressamente na Constituição, quando, dentre as vedações impostas às leis orçamentárias, estabeleceu a proibição da “vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2.º, e 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita prevista no art. 165, § 8.º, bem assim o disposto no § 4.º deste artigo” (art. 167, IV, com a redação dada pelo art. 5.º da Emenda Constitucional 29/2000).

A respeito, observou com agudeza Roque Antonio Carrazza que: “Naturalmente, o dinheiro arrecadado mediante a tributação por via de impostos terá destinação pública. Portanto, as pessoas não os pagam em vão. Só que não recebem benefícios diretos, mas, tão-somente, difusos, como membros que são da comunidade. Não há, porém, uma correlação entre o montante de imposto pago por uma pessoa e o benefício que o Estado vai lhe proporcionar. Aliás, este benefício é o mesmo para todas as pessoas, quer paguem, quer não paguem impostos. Embora, juridicamente, esta circunstância seja irrelevante – já que a destinação do produto da arrecadação do tributo não interfere em sua natureza específica (cf., inclusive, o art. 4.º, II, do CTN) –, convém que se diga que o produto da arrecadação dos impostos concorre para as *despesas gerais* do Estado. É ele, por exemplo, que vai custear os serviços públicos prestados *uti universi* (saneamento básico, segurança pública, iluminação pública etc.). Economicamente, é o mais importante, já que as quantias que ele movimenta (ou seja, que faz entrar nos cofres públicos) são, de regra, muito mais expressivas do que as que estão em jogo nas taxas e na contribuição de melhoria”.<sup>26</sup>

A proibição de vinculação da receita obtida de impostos é fundamental não só para a compreensão de seu papel dentro do Estado – financiamento, em regra, de suas despesas gerais – como para que se

<sup>(26)</sup> CARRAZZA, R. A., *Curso ...*, cit., p. 349, n. 37. Vale conferir, a respeito, o interessante trabalho de Carlos Alberto Longo a respeito do imposto de renda (LONGO, C. A., *O imposto de renda como principal tributo da União*).

possa compreender a natureza jurídica específica do empréstimo compulsório, conforme veremos adiante.

A especial importância do *imposto* dentro da atividade financeira estatal é evidente na medida em que é ele, de todos os tributos, o que fornece o maior volume de receita, necessária ao desempenho das diversas tarefas atribuídas ao Estado. Isso decorre de sua natureza não vinculada a uma atuação estatal, ou seja, à ausência daquela nota contraprestacional presente nas taxas, e do fato de que a receita dele proveniente não está destinada, de antemão e como regra geral, a nenhum órgão ou função estatal.<sup>27</sup>

Exceções à regra da proibição da vinculação da receita obtida com impostos são as previstas no art. 167, IV, acima transcrito, e que dizem respeito à saúde e ao ensino. Some-se a isto a circunstância de que o produto arrecadado com a cobrança de impostos, na órbita federal, é coadjuvante na formação da receita destinada à atuação do Estado na ordem social, na medida em que, juntamente com as *contribuições sociais* concorrerá na formação da receita destinada à seguridade social (art. 195, *caput*). Portanto, a par das funções essenciais já a cargo da receita proveniente dos impostos, somam-se as relativas à seguridade social, aos serviços públicos de saúde e à educação (arts. 167, IV, 195, *caput*, 198, §§ 2.º e 3.º, e 212, *caput* e §§ 4.º e 5.º).

Os chamados *impostos extraordinários* não infirmam a regra. O que lhes imprime peculiaridade é a necessária motivação sem a qual sua instituição é vedada. Serão instituídos pela União na iminência ou no caso de guerra externa e serão suprimidos, gradativamente, cessadas as

<sup>(27)</sup> “O princípio da não-afetação da receita de impostos responde à necessidade técnica de planificação e programação de gastos por meio da lei orçamentária, segundo as prioridades eleitas pelo Parlamento, mas também corresponde aos imperativos da justiça distributiva (...). Mas ele impede também a oposição do contribuinte ao pagamento, assim como à repetição, em caso de malversação ou desvio da receita arrecadada, uma vez que:

1. o exercício da competência tributária para criação de impostos independe da aplicação da receita, mas, ao contrário, supõe a não-vinculação a gastos específicos;

2. não é possível estabelecer, então, uma relação direta entre a importância a pagar ou já paga pelo contribuinte e o desvio dos recursos ou a malversação” (BALEIRO, A., *Limitações ...*, cit., p. 675, grifos do original).

causas de sua criação (art. 154, II). Note-se que as despesas referentes à segurança externa do País se enquadram dentro das chamadas *despesas gerais* ou *clássicas*. Como agudamente observa Luciano da Silva Amaro, “o eventual ‘desvio’ dos recursos arrecadados não contamina o tributo, se este foi validamente instituído”.<sup>28</sup>

### 2.2.3.2 As taxas

A *taxa* é uma espécie de tributo cuja hipótese de incidência é “uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte”;<sup>29</sup> ela é cobrada “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição” (art. 145, II, da CF).<sup>30</sup>

Luciano da Silva Amaro aborda a questão justamente do ponto de vista que interessa a este trabalho. Esclarece ele que “se as *atividades gerais* do Estado devem ser financiadas com os *impostos*, arrecadados de toda a coletividade, há outras atividades estatais que, dada sua *divisibilidade e referibilidade a um indivíduo ou a um grupo de indivíduos determinável*, podem (e, numa perspectiva de justiça fiscal, *devem*) ser financiadas por tributos pagos pelos indivíduos a que essas atividades estatais se dirigem”.<sup>31</sup> Tal constatação, conforme destacado no tópico anterior, levou à criação dos tributos denominados *taxas*.

<sup>(28)</sup> AMARO, L. S., op. cit., p. 81.

<sup>(29)</sup> CARRAZZA, R. A., *Curso ...*, cit., p. 353. O legislador tributário assim definiu as *taxas*: “As *taxas* cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição” (art. 77 do CTN).

<sup>(30)</sup> Antônio Roberto Sampaio Dória, analisando a classificação através da evolução do estudo dos serviços públicos, anota que a partir do momento em que se observou serem eles passíveis de aproveitamento ora por toda a coletividade, ora por apenas alguns indivíduos, “pareceu lógico inferir que o benefício geral indivisível fosse financiado por uma contribuição coletiva (imposto) e a vantagem individual específica, mercê de uma prestação do beneficiário direto do serviço ou da utilidade, rotulada pelos financistas de *taxa*” (*Direito constitucional tributário e “due process of law”*: ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis, p. 51).

<sup>(31)</sup> AMARO, L. S., op. cit., p. 31.

Conforme a redação constitucional, as *taxas* podem ser, exclusivamente, *taxas de serviço* ou *taxas de polícia*.

Como esclarece Celso Antônio Bandeira de Mello, “serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material fruível diretamente pelos administrados, prestado pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de direito público (...) instituído pelo Estado em favor dos interesses que houver definido como próprios no sistema normativo”.<sup>32</sup> Ocorre que os serviços públicos podem ser *gerais*, também chamados *universais*, prestados indistintamente a todos os cidadãos, ou *singulares*, prestados a uma pessoa ou a um número determinável de pessoas. Os serviços gerais são financiados com as receitas normalmente advindas dos impostos;<sup>33</sup> já os serviços singulares, divisíveis, serão financiados através da criação e exigência de *taxas*.

“*Taxa de serviço*, pois, é o tipo de tributo que tem por hipótese de incidência uma prestação de serviço público diretamente referida a alguém”.<sup>34</sup> Tributos que são, submetem-se ao regime jurídico tributário delineado na Constituição.

Manifesta, portanto, essa característica de contraprestação o caráter sinalagmático da *taxa*. Não exige, porém, a Constituição que o serviço seja sempre utilizado pelo contribuinte. Ainda que o serviço esteja à sua disposição, isto é, seja fruível, pode haver a imposição da exação tributária. Temos, assim, a possibilidade de imposição de taxa por uso efetivo do serviço público (exemplo: custas judiciais, energia elétrica) ou por uso potencial do serviço (exemplo: coleta de esgotos, coleta domiciliar de lixo). Neste último caso, a exigência baseia-se na simples colocação à disposição do contribuinte do serviço, justificando-se a exigência da taxa, no entender de Luciano da Silva Amaro, porque “se determinado serviço estatal é posto à disposição de um *grupo de indivíduos da comunidade* (atingindo, por exemplo, só os bairros centrais de uma cidade), é de justiça que o serviço seja financiado pelos indivíduos integrantes *desse grupo que dispõe do serviço* (ainda que este ou aquele indivíduo não queira fruir *efetivamente* do serviço)”.<sup>35</sup>

<sup>(32)</sup> MELLO, C. A. B., *Curso ...*, cit., p. 306.

<sup>(33)</sup> Cf. item anterior.

<sup>(34)</sup> CARRAZZA, R. A., *Curso ...*, cit., p. 354.

<sup>(35)</sup> AMARO, L. S., op. cit., p. 39.

O Código Tributário Nacional esclarece cada um dos termos utilizados na definição das *taxas de serviço*:

“Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se:

I – utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II – específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas;

III – divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.”

As *taxas de polícia*, por sua vez, têm como fato gerador o exercício estatal do *poder de polícia* diretamente referido ao contribuinte. Através deste *poder*, conforme clássica conceituação de Celso Antônio Bandeira de Mello, “o Estado, mediante lei, *condiciona, limita*, o exercício da liberdade e da propriedade dos administrados, a fim de compatibilizá-las com o bem-estar social”.<sup>36</sup> Tal atividade envolve, portanto, a realização de exames, vistorias, perícias, cálculos, avaliações, verificações e outras tarefas que conduzirão ao ato de polícia que se constitui, propriamente, na autorização, homologação, permissão, denegação da prática de determinadas atividades pelos administrados.

O Código Tributário Nacional define o que seja poder de polícia em seu art. 78, que tem a seguinte redação:

“Art. 78. Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

<sup>(36)</sup> MELLO, C. A. B., *Curso ...*, cit., p. 311.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.”

Sucedem que o desenvolvimento destas atividades deve formar a base de cálculo das *taxas de polícia* devendo o seu montante, tanto quanto ocorre nas *taxas de serviço*, ser proporcional ao gasto envolvido na atividade de polícia referente ao contribuinte. Em outras palavras, “a taxa de polícia pressupõe o efetivo exercício de atividades ou diligências, por parte da Administração Pública, em favor do contribuinte”.<sup>37</sup> Elas cabem, nas palavras de Geraldo Ataliba, “para cobrir os custos administrativos com o exercício do poder de polícia diretamente referido à certas pessoas que o provocam, ou o exigem, em razão de sua atividade”.<sup>38</sup>

Importante a disposição contida no § 2.º, do art. 145, da Constituição, assim redigido: “As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”. Base de cálculo de um tributo “é a ordem de grandeza que, posta na consequência da norma criadora do tributo, presta-se a mensurar o fato descrito na hipótese, possibilitando a quantificação do dever tributário, sua graduação proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo e a definição do tipo tributário”.<sup>39</sup> Ela permite diferenciar entre impostos, taxas e contribuições de melhoria: “se o legislador mantém como hipótese a propriedade imobiliária, mas escolhe como base de cálculo do tributo o valor dos rendimentos obtidos pelo proprietário, a título de locação, no ano anterior, estará tributando a renda e não a propriedade”.<sup>40</sup>

A ressalva tem o condão de vincular a base de cálculo das taxas estritamente ao *serviço prestado* ou ao *exercício do poder de polícia*

<sup>(37)</sup> CARRAZZA, R. A., *Curso ...*, cit., p. 357.

<sup>(38)</sup> “Com base na lei, a administração pública licencia, permite, autoriza, fiscaliza e controla as atividades privadas. Os custos desse controle e fiscalização são remunerados pelos interessados cujas atividades o exigem, mediante taxas, chamadas ‘de polícia’ (ATALIBA, G., *Hipótese ...*, cit., p. 139).

<sup>(39)</sup> A definição é de Derzi em nota à obra de Aliomar Baleeiro, *Limitações ...*, cit., p. 510-11.

<sup>(40)</sup> O exemplo é de Alfredo Augusto Becker, lembrado por Misabel de Abreu Machado Derzi em nota à obra de Aliomar Baleeiro, *Limitações ...*, cit., p. 512.

usufruído pelo contribuinte. A base de cálculo das taxas, portanto, estará sempre atrelada a uma destas duas grandezas. Isto implica garantir que o valor da taxa, em qualquer de suas modalidades, deva manter correspondência com o custo da atuação estatal específica, ainda que aproximado, mas sempre fundado na existência de “uma razoabilidade entre a quantia cobrada e o gasto que o Poder Público teve para prestar aquele serviço público ou praticar *aquela* ato de polícia”.<sup>41</sup> Se não houver essa correspondência há inconstitucionalidade, por violação ao disposto no art. 145, II e § 2.º da Constituição; em outras palavras, “por desvirtuamento de sua base de cálculo”.<sup>42</sup>

A taxa, “no direito positivo brasileiro, é um tributo remuneratório dos serviços, ou ressarcitório das despesas implicadas pelos atos de polícia individualizáveis. Isso parece resultar evidente não só da implícita encampação da noção financeira do tributo, como do próprio teor do inc. II do art. 145 da Constituição de 1988”.<sup>43</sup> Embora a Constituição não estabeleça expressamente a respeito da destinação do produto da arrecadação das taxas, observa Geraldo Ataliba que “a destinação da sua arrecadação à cobertura das despesas com a atuação (serviço público ou atividade de polícia, nos termos do preceito do inc. II do art. 145 da Constituição) está implicitamente não só autorizada como estabelecida pelo Texto Magno. A competência legislativa existe para isso mesmo: criar tributo para produzir recursos com o fito de custear certas finalidades que vão manter a atividade estatal (taxas) ou atender aos fins constitucionalmente qualificados (contribuições)”.<sup>44</sup>

Essa natureza contraprestacional da taxa, ligando diretamente o contribuinte a um serviço a ele prestado individualmente, a torna instrumento que só remotamente pode ser relevante para a consecução dos objetivos fundamentais do Estado. Observa, nesse sentido, Roque Antonio Carrazza “que, ao contrário do que acontece com os impostos, as pessoas políticas não podem criar taxas com o fito exclusivo de carrear dinheiro aos cofres públicos”.<sup>45</sup>

<sup>(41)</sup> CARRAZZA, R. A., *Curso ...*, cit., p. 367.

<sup>(42)</sup> Idem, *ibidem*, p. 367-8.

<sup>(43)</sup> ATALIBA, G., *Hipótese ...*, cit., p. 172.

<sup>(44)</sup> Idem, *ibidem*, p. 175.

<sup>(45)</sup> CARRAZZA, R. A., *Curso ...*, cit., p. 365.

O fenômeno não escapou à observação de Geraldo Ataliba, que o analisou sob a perspectiva financeira, consignando que “o imposto é exigido de todos os participantes dos benefícios sociais criados ou mantidos pelo governo. A taxa é compensação financeira de serviços e atividades prestados individualmente aos usuários”.<sup>46</sup> Sob tal perspectiva, portanto, o imposto é instrumento financeiro de repartição de encargos gerais por toda a comunidade; a taxa, por sua vez, é custo de atividade pública, repartido pelos usuários dos serviços públicos. “Não se pode esquecer”, continua o saudoso professor, “que a Constituição ao prefigurar a taxa – como entidade distinta dos impostos – reconheceu-lhe função econômico-financeira diversa da daqueles. Não quer isto dizer, absolutamente, que se pretendeu transpor para o plano jurídico noções pré-legislativas, mas, sim, reconhecer que os *institutos jurídicos são instrumentais, e devem servir às finalidades para as quais foram criados*”.<sup>47</sup>

### 2.2.3.3 As contribuições de melhoria

A *contribuição de melhoria*, igualmente prevista no art. 145 da CF (inc. III), é uma espécie de tributo que tem por fato gerador a realização de uma obra pública que causa valorização imobiliária, “isto é, que aumenta o valor de mercado dos imóveis localizados em suas imediações”.<sup>48</sup> A atuação estatal exigida, portanto, e ao contrário das taxas, refere-se ao contribuinte apenas indiretamente.<sup>49</sup>

Obra pública, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, “é a construção, reparação, edificação ou ampliação de um bem imóvel pertencente ou incorporado ao domínio público”.<sup>50</sup> Quando da realização de tal obra derivar, para o particular, uma valorização no imóvel de sua propriedade, é possível a cobrança dessa espécie tributária: a contribui-

<sup>(46)</sup> ATALIBA, G., *Hipótese ...*, cit., p. 152.

<sup>(47)</sup> Idem, *ibidem*, p. 138, grifamos.

<sup>(48)</sup> CARRAZZA, R. A., *Curso ...*, cit., p. 371.

<sup>(49)</sup> A contribuição de melhoria, segundo o Código Tributário Nacional, “é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado” (art. 81).

<sup>(50)</sup> MELLO, C. A. B., *Curso ...*, cit., p. 311.

ção de melhoria. Não há, pois, relação de proporcionalidade entre o custo da obra pública e a quantia cobrada, que é estabelecida, todavia, tendo em vista a valorização causada no imóvel do contribuinte. Assim, a base de cálculo da *contribuição de melhoria* é sempre a valorização causada no imóvel do contribuinte.

Há necessidade, também aqui, de uma atuação estatal: realização de obra pública. Ela se relaciona, porém, com o contribuinte de uma forma indireta, ao contrário do que sucede no fornecimento dos serviços singulares que se prestam à cobrança da taxa. Na *contribuição de melhoria*, a obra não se destina ao contribuinte diretamente, mas acaba favorecendo-lhe na medida em que valoriza seu imóvel, sendo justamente essa valorização que autoriza a instituição e cobrança do tributo em análise. Em síntese: “a contribuição de melhoria é um tributo vinculado a uma atuação do Poder Público, porém indiretamente referido ao obrigado”.<sup>51</sup>

Disso decorre, por outro lado, que a simples realização de obra pública não autoriza a instituição e cobrança de *contribuição de melhoria*; cumpre que tenha sido a causa de valorização das propriedades adjacentes.

Por tais razões é que se afirma que o fundamento desse tributo é evitar o locupletamento injustificado de proprietários beneficiados por obras públicas: favorecidos patrimonialmente com a realização de uma obra para a qual toda a sociedade concorreu, devolvem a ela uma parcela do acréscimo patrimonial adquirido.<sup>52</sup> Para Geraldo Ataliba, entretanto, outras razões fundamentam a exação: a) financeiras: a necessidade de recurso com que enfrentar outras ou a própria obra; b) econômicas: desestimular a especulação imobiliária; c) políticas: “devolver à coletividade os benefícios e frutos de sua ação e não premiar a inércia, a improdutividade dos que adquirem imóveis por preço baixo, para aguardar sua valorização por efeito do progresso comunitário, expansão urbana e realização de obras públicas”;<sup>53</sup> d) de equidade: as obras de utilidade geral devem ser custeadas por todos.<sup>54</sup>

<sup>(51)</sup> CARVALHO, P. B., *Curso ...*, cit., p. 35.

<sup>(52)</sup> Neste sentido: CARRAZZA, R. A., *Curso ...*, cit., p. 375; AMARO, L. S., op. cit., p. 48; ATALIBA, G., *Hipótese ...*, cit., p. 155.

<sup>(53)</sup> ATALIBA, G., *Hipótese ...*, cit., p. 155.

<sup>(54)</sup> Idem, *ibidem*, p. 155.

A destinação do produto arrecadado com a instituição e cobrança desta espécie tributária não é específica; formará parte da receita pública destinada à satisfação das atividades gerais do Estado. Não se pode negar, porém, que houve um gasto por parte da entidade pública que executou a obra, o que limita, portanto, a receita obtida com sua arrecadação. Destaca Geraldo Ataliba que, “financeiramente, seu traço característico está na proporcionalidade estrita e direta que guarda com a valorização imobiliária causada por obra pública. É um modo de devolver à comunidade um benefício ‘especial’ recebido (a valorização)”.<sup>55</sup>

Conforme observou este professor, os “recursos financeiros provenientes da arrecadação da contribuição de melhoria, em países em fase de desenvolvimento, permitem atenuação da carga dos impostos e realismo na alíquota das taxas, incrementando as finanças públicas e desembaraçando a economia privada. Muitas obras públicas podem ser alimentadas preponderantemente por recursos específicos oriundos desse tributo. Sua presença, num sistema tributário, torna-o mais equânime, porque permite mais igualitária repartição das cargas tributárias.

“No Brasil, embora previsto em abundante legislação e até mesmo em textos constitucionais, jamais conheceu eficiente e adequada aplicação. Há enorme resistência à sua implantação, baseada em preconceituosas objeções de toda ordem.”<sup>56</sup>

Levando-se em conta que as obras públicas são o suporte físico através do qual o Estado desempenha várias de suas atribuições constitucionais, inclusive os serviços públicos, a importância dessa espécie tributária salta aos olhos.

#### 2.2.3.4 As contribuições especiais

As contribuições especiais encontram previsão constitucional no art. 149:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas

<sup>(55)</sup> Idem, p. 153.

<sup>(56)</sup> Idem, p. 152. Na página anterior, o autor ilustra a importante utilização deste tributo em países como a Itália, a Inglaterra e os Estados Unidos.

respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.”

Conforme a própria norma constitucional o fez, são essas contribuições divididas em três categorias: a) as contribuições sociais; b) as contribuições de intervenção no domínio econômico; e c) as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Antes de estudarmos cada uma delas, cumpre destacar sua submissão ao regime jurídico-tributário, delineado pela Constituição na Seção I, do Capítulo I, do Título VI. Em outras palavras, submetem-se aos princípios gerais que regem o sistema tributário nacional.

O art. 149, *caput*, na sua parte final, determina que essas contribuições estão submetidas: a) à edição de lei complementar que estabeleça as normas gerais em matéria de legislação tributária e que cuide da definição desses tributos, suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo, contribuintes, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributárias, adequado tratamento ao ato cooperativo (art. 146, III); b) aos princípios da legalidade e da anterioridade (art. 150, I); c) aos princípios da irretroatividade e da anterioridade tributária.

Ressalva é feita, quanto às contribuições previstas no art. 195 – as denominadas *contribuições previdenciárias* –, cujo § 6.º, determina uma anterioridade específica, apartada da noção de exercício financeiro: “As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b”.

A nota de peculiaridade do regime jurídico das contribuições especiais está “na *destinação a determinada atividade, exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público*”.<sup>57</sup> Não é por outra razão que Misabel de Abreu Ma-

<sup>(57)</sup> AMARO, L. S., op. cit., p. 83 – grifos do original.

chado Derzi as denomina, juntamente com os empréstimos compulsórios, tributos finalisticamente afetados.<sup>58</sup> Essa destinação específica do produto arrecadado tem o condão, então, de diferenciá-las dos impostos.<sup>59</sup>

A destinação a determinada atividade estatal ou paraestatal específica, de acordo com o grupo em que se enquadrem, não implica porém que tal atividade seja prestada direta e de forma divisível ao contribuinte – o que as difere das taxas. Pode aproveitar ou não ao contribuinte, “vale dizer, a referibilidade ao contribuinte não é inerente (ou essencial) ao tributo, nem o fato gerador da contribuição se traduz na fruição de utilidade fornecida pelo Estado”.<sup>60</sup> Tanto a referibilidade não é característica dessa espécie de exação tributária que as contribuições previdenciárias (art. 195) destinam-se, também, a financiar a atuação do Estado na área da assistência social, que é gratuita e independe do pagamento daquela exação (art. 203); assim, aquele que as paga, financia, também, a atividade para o usuário não pagante. Essa ausência de referibilidade ao contribuinte, por sua vez, é a nota que as distingue, finalmente, das contribuições de melhoria.

Pontuadas as peculiaridades das contribuições especiais, passemos ao exame de cada grupo.

As *contribuições sociais* destinam-se a financiar a atuação do Estado no setor da ordem social. Encontram seu perfil, portanto, dentro do Título VIII (“Da Ordem Social”) da Constituição, orientado pelo primado do trabalho, objetivando o bem-estar e a justiça sociais (art. 193). A atuação do Estado, que será financiada por meio das contribuições sociais, diz respeito às seguintes áreas: seguridade social (saúde, previdência e assistência social – arts. 194, 196, 201, 202, 203 e 204); educação, cultura e desporto (arts. 206, 215 e 217); ciência e tecnologia (art. 218);

<sup>(58)</sup> BALEEIRO, A., *Limitações ...*, cit., p. 598.

<sup>(59)</sup> Por essa razão, a alteração introduzida pela Emenda Constitucional 27/2000 parece romper com toda a sistemática constitucional tributária e daí sua aparente inconstitucionalidade, uma vez que acrescenta, ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o art. 76, que dispõe, em seu *caput*, que: “É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais”.

<sup>(60)</sup> AMARO, L. S., op. cit., p. 84.

meio ambiente (art. 225); família, criança, adolescente e idoso (arts. 226, 227 e 230); e proteção às terras e bens dos índios (art. 231).

O financiamento da atuação estatal nessas áreas da ordem social é feito não só através dos recursos advindos da instituição e cobrança das contribuições sociais, mas também, pela aplicação compulsória de receitas tributárias oriundas dos impostos. É o que ocorre relativamente à previdência social, que será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das contribuições denominadas *previdenciárias* (art. 195, *caput* e seus incisos). O mesmo se diga das ações e serviços públicos de saúde para cujo financiamento concorrerão recursos provenientes da arrecadação de praticamente todos os impostos previstos na Constituição (art. 167, IV, *c/c* 198, §§ 2.º e 3.º, com a redação dada pela Emenda Constitucional 29/2000). Finalmente, na área da educação onde, a par da contribuição social destinada ao seu financiamento, há previsão de aplicação da receita proveniente da instituição e cobrança de impostos:

“Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

(...)

§ 4.º Os programas suplementares de alimentação e assistência à saúde previstos no art. 208, VII, serão financiados com recursos provenientes de contribuições sociais e outros recursos orçamentários.

§ 5.º O ensino fundamental público terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação recolhida, pelas empresas, na forma da lei.”

As *contribuições sociais* destinam-se, constitucionalmente, a financiar a atividade estatal na *ordem social*, envolvendo, portanto, a saúde, a previdência social, a assistência social, a educação, a cultura, o desporto, a ciência e a tecnologia, o meio ambiente, a família, a criança, o adolescente, o idoso e a proteção aos índios. Não obstante o produto de sua arrecadação estar diretamente vinculado à atuação estatal nas respectivas áreas, não há necessidade de contraprestação estatal diretamente referível ao contribuinte, o que lhes possibilita servir de instrumental à consecução da justiça social: redistribuindo os benefícios sociais e

assim reduzindo as desigualdades sociais (art. 3.º, III). A solidariedade social é fundamento manifesto dessa espécie de contribuição especial.

É o que já destacou Misabel de Abreu Machado Derzi: “*É que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a conseqüente faculdade outorgada à União de instituí-los, de forma direcionada e vinculada a certos gastos. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar*”.<sup>61</sup>

No segundo grupo encontram-se as *contribuições de intervenção no domínio econômico*, de cunho eminentemente extrafiscal, e que se destinam a “instrumentar a atuação da União no domínio econômico, financiando os custos e encargos pertinentes”.<sup>62</sup> Essa atuação encontra limitações de toda sorte nas normas que compõem o capítulo que trata dos princípios gerais da atividade econômica (arts. 170 a 181 da CF).

Essas exações, de utilização limitada pelos próprios princípios constitucionais que regem a ordem econômica,<sup>63</sup> gozam de finalidade específica e correspondem à atuação do Estado na respectiva área. Não se destinam, portanto, ao financiamento de atividades públicas que revertam em benefício direto da população; o benefício é apenas indireto mas relevante na medida em que servem à consecução constitucional da meta de garantia do desenvolvimento nacional (art. 3.º, III).

As *contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas* “são tributos destinados ao custeio das atividades das instituições fiscalizadoras e representativas de categorias econômicas ou profissionais, que exercem funções legalmente reputadas como de interesse público”.<sup>64</sup> Exemplo desse tipo de contribuição, é o daquela paga pelos advogados à Ordem dos Advogados do Brasil. Embora não haja atuação direta da União nesses casos, há interesse público na medida em que essas profissões são regulamentadas; “se não existisse interesse público

<sup>61</sup> BALEEIRO, A., *Limitações ...*, cit., p. 598-9, grifos do original.

<sup>62</sup> AMARO, L. S., op. cit., p. 54.

<sup>63</sup> A respeito, consulte-se: OLIVEIRA, Y. D., *Contribuições especiais – Noções gerais – Contribuição de intervenção no domínio econômico*, p. 61-3.

<sup>64</sup> AMARO, L. S., op. cit., p. 54.

faltaria então legitimidade à União para regulamentar o exercício de uma profissão, conforme se extrai do parágrafo único do art. 170 da Constituição”.<sup>65</sup> Se há interesse público, presente está a finalidade que autoriza a instituição de uma contribuição para financiar o órgão encarregado da disciplina e fiscalização do exercício da profissão.

### 2.2.3.5 Os empréstimos compulsórios

O *empréstimo compulsório*, previsto no art. 148, I e II, da CF, poderá ser instituído para “atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência” (inc. I), e “no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional” (inc. II). Trata-se de verdadeiro tributo uma vez que a exação está totalmente submetida ao regime jurídico-tributário, além de encontrar perfeita subsunção ao conceito de tributo instituído no Código Tributário Nacional.<sup>66</sup> Exige-se, porém, que sua instituição seja feita por meio de lei complementar que deverá prever necessariamente a restituição da quantia arrecadada. A circunstância de ser um tributo restituível não lhe retira a natureza tributária, uma vez que, como agudamente observou Roque Antonio Carrazza, “extinta a obrigação tributária, por meio de seu pagamento, é juridicamente um absurdo pretender-se que um evento ulterior (a devolução do dinheiro arrecadado) repercuta na natureza jurídica do gravame, que, afinal, já desapareceu”.<sup>67</sup>

A submissão desse tributo ao regime jurídico-tributário instituído pela Constituição Federal comporta apenas uma restrição: o empréstimo compulsório instituído para o atendimento de despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (inc. I), não se submete ao princípio da anterioridade tributária;<sup>68</sup> isto é, poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro no qual foi instituído. É o que se extrai da interpretação *a contrario sensu* do disposto no inc. II, parte final.

<sup>65</sup> SOUZA, R. C., *As contribuições e o sistema tributário nacional*, p. 161.

<sup>66</sup> Cujo art. 3.º dispõe: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

<sup>67</sup> CARRAZZA, R. A., *Curso ...*, cit., p. 383.

<sup>68</sup> Cf. neste capítulo o item 3.4.

Outra característica desse tributo é a destinação e a finalidade do produto da arrecadação já determinadas de antemão pelo constituinte: “A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição” (art. 148, parágrafo único). O empréstimo compulsório será instituído para específicas finalidades: a) atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência; b) para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.<sup>69</sup> Assim, a lei complementar que institui os empréstimos compulsórios deverá conter, além dos elementos próprios à hipótese de incidência, necessariamente, norma vinculando a arrecadação à despesa que fundamentou a instituição do imposto compulsório e a previsão de sua restituição.

Evidente que, à luz do disposto no art. 167, IV, da Constituição, o empréstimo compulsório não pode ser identificado com a figura do imposto, dada, justamente, a destinação do produto arrecadado determinada pela Constituição e de previsão imprescindível na lei complementar que o criar, pena de inconstitucionalidade.

Assim sendo, os empréstimos compulsórios destinam-se exclusivamente a atender despesas específicas. Não estão vinculados, é certo, a nenhuma atuação estatal específica e divisível ou indiretamente ligada ao contribuinte, no que se aproximam dos impostos, porém sua receita não se destina a financiar as despesas gerais do Estado, mas, sim, despesas específicas, urgentes ou extraordinárias.

Dada a excepcionalidade e relevância das situações que legitimam sua instituição (calamidade pública, guerra externa e investimento público de caráter relevante e urgente), encontra correspondência direta na meta de construção de uma sociedade solidária prevista no art. 3.º, I, da CF. O produto de sua arrecadação é vinculado à despesa excepcional que o fundamenta sendo exigida sua restituição, daí que sua significação em termos de finanças públicas seja reduzida devido justamente a tais limitações; o que não lhe retira, porém, a acentuada relevância constitucional acima apontada.

<sup>69</sup> A respeito, consulte-se: FIGUEIRAS, M. S., *Os empréstimos compulsórios e os conceitos jurídicos indeterminados*.

#### 2.2.4 A extrafiscalidade

Até esse ponto o tributo foi abordado exclusivamente sob o ponto de vista da *fiscalidade*,<sup>70</sup> ou seja, com a finalidade de formar receita pública para a consecução das despesas públicas que, em última análise, visarão implementar as metas do Estado de Direito, Democrático e Social (arts. 1.º e 3.º da CF). Veremos, adiante, que o tributo pode ser utilizado com outra função, mais diretamente ligada a tais metas, ou seja, utilizado com o *fim imediato de interferir na realidade social e econômica e mediato de arrecadar receita pública*.

Alfredo Augusto Becker previa, já em 1972, que “a principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de *arrecadação* de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de *intervenção* estatal no meio social e na economia privada”.<sup>71</sup>

Essa outra finalidade ou função do tributo é denominada pela doutrina *extrafiscalidade*: “emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários”,<sup>72</sup> ou, em outras palavras, “*utilização instrumental da norma jurídica tributária com o objetivo primário de direcionar o comportamento dos cidadãos*”.<sup>73</sup>

A Constituição Federal expressamente reconhece e emprega a *extrafiscalidade*, quer a estimuladora, quer a desestimuladora, como instrumento de consecução das metas do Estado de Direito, Democrático e Social.<sup>74</sup>

<sup>(70)</sup> “Fala-se, assim, em *fiscalidade* sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva” (CARVALHO, P. B., op. cit., p. 148).

<sup>(71)</sup> BECKER, A. A., op. cit., p. 536.

<sup>(72)</sup> CARVALHO, P. B., *Curso ...*, cit., p. 149.

<sup>(73)</sup> PAIVA, L., *Disciplina jurídica da extrafiscalidade*, p. 20 – grifos do original.

<sup>(74)</sup> Nesse sentido, destaca Leila Paiva que, muito embora o âmago do fenômeno extrafiscal encontre-se no Sistema Tributário, “sua verdadeira razão de

Na verdade, o emprego crescente da *extrafiscalidade* é o reflexo *tributário* da adoção de um modelo de Estado ao qual se atribui o encargo de atuar de forma a implementar metas socioeconômicas definidas constitucionalmente:

“A utilização do poder de tributar como meio regulatório ia de encontro aos anseios da concepção liberal do Estado de Direito, que, historicamente, se confunde com o Estado Fiscal, onde a liberdade é o valor principal. No Estado Social, contudo, a intensificação das relações entre o Estado e a sociedade potencializa a necessidade da efetivação da justiça social e do desenvolvimento econômico. Por esse motivo, o Estado Fiscal teve seus objetivos ampliados aos setores político, social e econômico, sem que isso tenha abalado sua substância ou sua estrutura.

O fenômeno extrafiscal é, assim, fruto dessa ampliação, apresentando-se como um dos instrumentos adequados ao Estado Social Fiscal, que atua de forma ‘direta’ nos setores político, econômico e social. Destarte, como sua substância é revestida das mesmas formas que o fenômeno fiscal, sua estrutura mantém-se dentro do patamar da Constituição Tributária, estruturada sobre determinados valores, elevados à categoria de princípios constitucionais.”<sup>75</sup>

Como destaca com propriedade Leila Paiva, na extrafiscalidade há a busca de várias finalidades, primárias e secundárias: “O fenômeno extrafiscal manifesta-se, com efeito, por intermédio da norma tributária que o instrumentaliza. O Poder Público, dessa forma, buscará atingir variadas finalidades, as quais qualificamos como *primárias* em razão de ser inviável a renúncia à finalidade arrecadatória, que permanecerá como *secundária*. A extrafiscalidade visa direcionar os comportamentos em diversos sentidos, buscando, por um lado, fomentar certas atividades e, por outro, desestimular algumas atividades, tornando-as inviáveis, sob o aspecto tributário”.<sup>76</sup>

Na *extrafiscalidade*, temos o tributo utilizado como instrumento de intervenção e consecução de metas sociais e econômicas, que podem

ser encontrada no conjunto das diretrizes fundamentais do Estado Social Democrático, estabelecidas no texto constitucional” (*Disciplina ...*, cit., p. 39; cf., ainda, p. 42 e ss.).

<sup>(75)</sup> Idem, ibidem, p. 39.

<sup>(76)</sup> Idem, p. 20.

ser alcançadas quer através de *incentivos fiscais*, quer através de *desestímulos fiscais*.<sup>77</sup>

Os *incentivos fiscais* podem ser concedidos através de imunidades, isenções, concessão de créditos presumidos, remissões, prêmios, alíquotas reduzidas, devolução do tributo pago. São, portanto, instrumentos que limitam, suprimem ou diminuem a carga tributária em determinadas situações. Tais incentivos, porém, não quebram a isonomia tributária, na medida em que desigalam situações com fundamento em valores prestigiados constitucionalmente. Ocorre é que a pessoa beneficiada, por particulares características, apresenta maior aptidão para realizar os objetivos da política econômica e social do País.<sup>78</sup>

Os *incentivos fiscais* têm reconhecimento expresso na Constituição Federal; quer através das normas que estabelecem as imunidades tributárias, quer através daquelas que submetem as outras espécies de incentivos à legalidade estrita (art. 150, § 6.º) – “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g)” –, quer, ainda, quando autoriza a criação de incentivos fiscais para fins determinados:

“Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.”

“Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”.

<sup>(77)</sup> CARRAZZA, R. A., *Curso ...*, cit., p. 514-5, n.4.

<sup>(78)</sup> BALEEIRO, A., *Limitações ...*, cit., p. 216.

A Constituição, reconhecendo e regulando expressamente a matéria relativa aos *incentivos fiscais*, autorizou o emprego *extrafiscal* do tributo; este somente poderá ser implementado com a finalidade de instrumentar o alcance das metas socioeconômicas estabelecidas na Constituição. Em outras palavras, somente através do apoio num valor constitucionalmente reconhecido é que as normas que concedem tais benefícios podem ser válidas; do contrário, chocar-se-ão com o princípio da isonomia e por ele serão fulminadas.

Relativamente ao critério da capacidade contributiva,<sup>79</sup> que é posto de lado em vários incentivos fiscais, observa agudamente Misabel de Abreu Machado Derzi que “a *Carta Magna brasileira* já admite o princípio e seus contraprincípios. Ela expressamente admite a concessão legal de incentivos, de prêmios nas isenções, nas remissões e na anistia. Portanto, por expressa disposição constitucional (art. 150, § 6.º), nem sempre pessoas da mesma capacidade econômica estarão sujeitas ao pagamento dos mesmos impostos, porque exceções ou contraprincípios são permitidos, sem que se possa aí visualizar o arbítrio”.<sup>80</sup>

Assim, a derrogação da capacidade contributiva somente poderá ter lugar quando estiver envolvida a consecução do desenvolvimento nacional, da erradicação da pobreza, da redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3.º da CF), e de outros valores constitucionalmente reconhecidos, como a educação, a cultura, a instituição familiar, o tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte.

Derzi propõe a divisão dos incentivos fiscais ou exonerações em dois grupos: o das *exonerações exógenas* e o das *exonerações endógenas*.

“São *exógenas, ou externas*”, explica, “as normas que extinguem a obrigação tributária, pela ocorrência de causa superveniente a seu nascimento, prevista em lei.”<sup>81</sup> Pressupõem o nascimento da obrigação tributária principal, quer de pagar tributo, quer de pagar penalidade pecuniária, e das obrigações acessórias.<sup>82</sup> Sucede, porém que “*fulminam a*

<sup>(79)</sup> Cf. neste capítulo o item 2.3.6.

<sup>(80)</sup> BALEEIRO, A., *Limitações ...*, cit., p. 216-7 – grifos do original.

<sup>(81)</sup> Idem, ibidem, p. 398, grifos do original.

<sup>(82)</sup> Sobre as espécies de obrigações tributárias, cf. Capítulo 3.

*obrigação (e o direito de crédito da pessoa estatal) que surgiu com a ocorrência do fato descrito na hipótese*".<sup>83</sup>

Nesse grupo encontram-se as remissões, as anistias, as compensações (inclusive créditos presumidos), a decadência e a prescrição e a devolução do tributo pago. As remissões extinguem o dever de pagar o tributo devido; agem, portanto, após a atuação da norma tributária impositiva e dispensam, total ou parcialmente, o cumprimento da obrigação principal de pagar o tributo. A anistia, por sua vez, é "o perdão da falta cometida pelo infrator de deveres tributários e também quer dizer o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido mandamento legal".<sup>84</sup> A compensação, nos moldes da disciplina dada pelo Código Civil,<sup>85</sup> constitui-se no "direito de abater, no montante devido, os créditos exigíveis; pressupõe que o dever de pagar o tributo existia efetivamente, por atuação da norma tributária".<sup>86</sup> O mesmo ocorre na prescrição e na decadência, que constituem a perda do direito de lançar ou de ajuizar a execução fiscal pela inércia do titular, durante determinado período de tempo, pressupondo, portanto, o anterior nascimento da obrigação tributária de pagar tributo. Quanto à devolução do tributo legitimamente pago, além deste último fenômeno, exige-se que a obrigação tenha sido, inclusive, extinta pelo pagamento, para que, então, se possa falar de devolução de tributo; por tal razão, adverte a autora, "há quem não a admita como fenômeno tributário, mas financeiro".<sup>87</sup>

As *exonerações endógenas*, por sua vez, envolvem as imunidades e isenções (totais), as reduções de base de cálculo ou alíquotas (parciais). Atuam, ao contrário das anteriores, limitando a própria competência tributária ou na estrutura da norma tributária. As imunidades são regras de incompetência, previstas na própria Constituição Federal, que atuam logicamente, e não cronologicamente, "no interior das normas de atribuição de poder tributário, limitando o seu campo de abrangência".<sup>88</sup> As isenções, por sua vez, interferem, do mesmo modo, logicamente, e

<sup>(83)</sup> BALEEIRO, A., *Limitações ...*, cit., p. 398 – grifos do original.

<sup>(84)</sup> CARVALHO, P. B., *Curso ...*, cit., p. 337.

<sup>(85)</sup> Art. 1.009: "Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem".

<sup>(86)</sup> BALEEIRO, A., *Limitações ...*, cit., p. 398-9 – grifos do original.

<sup>(87)</sup> Idem, *ibidem*, p. 399 – grifos do original.

<sup>(88)</sup> Idem, p. 399 – grifos do original.

não cronologicamente, na estrutura da norma tributária "reduzindo a extensão de seu campo de validade, exonerando por meio de limitação imposta ao âmbito de incidência das normas de tributação";<sup>89</sup> são normas, portanto, que suprimem parcialmente a incidência das normas de tributação.<sup>90</sup> Como se pode notar, as imunidades diferem das isenções na medida em que "a primeira atua no plano da *definição da competência*, e a segunda opera no plano do *exercício da competência*".<sup>91</sup> As reduções da base de cálculo, inclusive por meio das deduções autorizadas em lei, alteram um dos aspectos da hipótese de incidência tributária: o aspecto quantitativo – aspecto mensurável economicamente do fato imponible –, assim, reduzida a base de cálculo, logicamente, ao se aplicar sobre ela a alíquota, reduz-se a quantia devida a título de tributo. A redução da alíquota, percentual calculado a partir da base de cálculo, que integra a hipótese de incidência, conduz, igualmente, à redução da quantia a ser paga a título de tributo.

Exceção feita às imunidades, as demais formas de incentivos fiscais vão encontrar disciplina própria em lei complementar, no que diz respeito às isenções nas exportações,<sup>92</sup> ou em lei específica criada pelo ente estatal que detenha a competência tributária, ou seja, o ente estatal competente para a instituição do tributo (art. 150, § 6.º, da CF), sendo vedado à União "instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios" (art. 151, III, da CF). Os limites dessas concessões são os formais (art. 150, § 6.º) e materiais indicados na Constituição (arts. 3.º, 151, I, 170, 179, 182, 184, 193 etc.).

Os *desestímulos fiscais*, por sua vez, "induzem os contribuintes a não assumirem condutas que, embora lícitas, são havidas por impró-

<sup>(89)</sup> Idem, p. 399-400 – grifos do original.

<sup>(90)</sup> "Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente" (CARVALHO, P. B., *op. cit.*, p. 328-9).

<sup>(91)</sup> AMARO, L. S., *op. cit.*, p. 146.

<sup>(92)</sup> Trata-se das isenções nas exportações, referentes ao imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços (art. 155, § 2.º, XII, e, da CF) e ao imposto municipal sobre serviços (art. 156, § 3.º, II, da CF).

prias, sob os aspectos político, econômico ou social”.<sup>93</sup> Trata-se dos tributos extrafiscais “proibitivos”, nos quais, nas palavras de Alfredo Augusto Becker, “a percepção do tributo contraria o objetivo do Estado, pois aquilo que o Estado realmente deseja não é o tributo, mas sim aquêle específico *reflexo econômico-social* que resulta da circunstância dos indivíduos *evitarem ou se absterem* de realizar a hipótese de incidência do tributo ‘proibitivo’”.<sup>94</sup> Tais objetivos são alcançados pela exacerbação da carga tributária. Assim, o imposto sobre a propriedade territorial rural e o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, ao fazerem incidir a exação de forma mais onerosa, nos casos das propriedades que não estejam cumprindo sua função social – pela falta de exploração ou baixa produtividade, no primeiro caso; e pela ausência ou o indevido aproveitamento, no segundo caso –, buscam atender, em primeiro plano, finalidades de ordem social e econômica (arts. 153, § 4.º, e 156, § 1.º, c/c o art. 182, § 4.º, II, da CF).<sup>95</sup> No que diz respeito ao imposto sobre produtos industrializados, vige o princípio da seletividade em razão da essencialidade dos produtos (art. 153, § 3.º, I, da CF), o que permite o estabelecimento de alíquotas mais elevadas para produtos supérfluos. O mesmo se diga dos impostos aduaneiros (impostos de importação e exportação) utilizados comumente como forma de proteger a indústria nacional, como se dá, por exemplo, com a majoração das alíquotas na importação de automóveis.<sup>96</sup>

<sup>93</sup> CARRAZZA, R. A., *Curso ...*, cit., p. 514-5, n. 4.

<sup>94</sup> BECKER, A. A., op. cit., p. 541.

<sup>95</sup> Interessante destacar que a Constituição prevê expressamente a extrafiscalidade para o imposto sobre a propriedade territorial rural, quer na forma de exoneração (estímulo), quer na forma de exação mais onerosa (desestímulo). A imunidade, que é espécie de incentivo fiscal, operará quando se tratar de “glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel” (art. 153, § 4.º, *in fine*); já a exação mais onerosa, através do aumento das alíquotas, será instrumento desestimulador da manutenção de propriedades improdutivas (art. 155, § 4.º, primeira parte).

<sup>96</sup> Vale pontuar que esses tributos, acrescidos do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre operações de câmbio, seguro e operações com títulos e valores mobiliários, escapam à aplicação da anterioridade e podem ter suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo, pois são exações “que, por atenderem a certos objetivos extrafiscais (política mone-

Também aqui, observa Misabel de Abreu Machado Derzi, há fundamento e autorização constitucional para o tratamento desfavorável, que se deve ao comportamento danoso e inadequado ao interesse público, à política econômica e social, ou à inaptidão para se adaptar a tal interesse.<sup>97</sup>

Os impostos são os tributos por excelência na *extrafiscalidade desestimuladora*. Isto porque sua conformação permite a sua utilização “proibitiva”, isto é, desestimuladora de uma conduta que o Estado quer evitar, principalmente através da manipulação da alíquota. Já no que diz respeito às taxas e às contribuições de melhoria, o mesmo não pode ser dito, na medida em que esses tributos devem ser proporcionais ou ao custo do serviço público ou do exercício do poder de polícia ou à valorização imobiliária. Dessa forma, nestes dois últimos casos, a extrafiscalidade deverá ser operacionalizada através de *incentivos fiscais* e não através da tributação extrafiscal “proibitiva”, de que nos fala Alfredo Augusto Becker.

Prosseguindo, a extrafiscalidade desestimuladora submete-se aos limites constitucionais materiais que a autorizam e fundamentam: somente poderá ter lugar quando estiver envolvida a consecução do desenvolvimento nacional, da erradicação da pobreza, da redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3.º da CF), da função social da propriedade (art. 5.º, XXIII, da CF) e de outros valores constitucionalmente reconhecidos, como a educação, a cultura, o meio ambiente, a instituição familiar.

## 2.3 Os limites constitucionais ao poder de tributar

Os tributos somente podem ser instituídos em conformidade com a Constituição Federal, que não só desenhou seus contornos materiais, como impôs requisitos formais de validade. São as denominadas *limitações ao poder de tributar* – título da Seção II do capítulo que cuida do sistema tributário nacional (Capítulo I do Título VI).

### 2.3.1 Competência tributária

O primeiro requisito exigido constitucionalmente para a criação de um tributo diz respeito à competência constitucionalmente definida, uma

tária, política de comércio exterior), necessitam de maior flexibilidade e demandam rápidas alterações” (AMARO, L. S., op. cit., p. 121).

<sup>97</sup> BALEEIRO, A., *Limitações ...*, cit., p. 216-7.

vez que a Constituição estabeleceu taxativa e exaustivamente as competências tributárias, determinando *quem* pode exercê-las, de que *forma* e dentro de quais *limites*. Competência tributária, nas palavras de Roque Antonio Carrazza, “é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”.<sup>98</sup> O exercício dessa competência, atribuída às pessoas políticas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), encontra diversos limites constitucionais, isto porque, ao discriminar as competências, a Constituição Federal indicou a “*hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível* das várias espécies e subespécies de tributos”;<sup>99</sup> em outras palavras, “o legislador, ao exercitar a competência tributária, deverá ser fiel à *norma-padrão de incidência* do tributo, pré-traçada na Constituição”.<sup>100</sup>

A repartição constitucional da competência tributária foi realizada tendo em vista o sistema federativo, ou seja, objetivando, dentro do possível, manter a igualdade dessa distribuição entre os diversos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Pertinentes, aqui, algumas palavras sobre o fenômeno denominado *parafiscalidade*.

Como vimos, somente os entes federativos (pessoas políticas) têm competência tributária, isto é, somente eles podem editar leis que instituam tributos e regulem sua funcionalidade. Algumas vezes, porém, a lei que cria o tributo “indica sujeito ativo diferente daquele que detém a respectiva competência”.<sup>101</sup> Isto ocorre de duas formas: numa delas, ao sujeito ativo, que não é titular da competência, são atribuídas as funções de arrecadação e de fiscalização do tributo, não ficando ele, porém, com o produto arrecadado, isto é, transfere os recursos ao ente político; na outra, o sujeito ativo indicado, além de arrecadar e fiscalizar o tributo, tem a disponibilidade sobre os valores arrecadados, para que os aplique de acordo com as disposições legais.

Somente nesta última hipótese é que se estará diante de *parafiscalidade*, definida, então, “como o fenômeno jurídico que consiste na cir-

<sup>(98)</sup> CARRAZZA, R. A., *Curso ...*, cit., p. 329.

<sup>(99)</sup> Idem, *ibidem*, p. 337-8.

<sup>(100)</sup> Idem, p. 337-8.

<sup>(101)</sup> CARVALHO, P. B., *op. cit.*, p. 150.

cunstância de a lei tributária nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos peculiares”.<sup>102</sup>

Para que possa ser sujeito ativo de tributos parafiscais é necessário o desempenho de atividades de interesse público, justamente o elemento que justifica a arrecadação, fiscalização e disposição do produto arrecadado. Assim, exemplificando, são tributos parafiscais as contribuições previdenciárias pagas ao INSS e as quantias pagas à OAB, ambas autarquias federais.<sup>103</sup>

### 2.3.1.1 Imunidades tributárias

As imunidades tributárias, conforme já vimos anteriormente, são regras de incompetência, previstas na própria Constituição Federal, que atuam logicamente, e não cronologicamente, “*no interior das normas de atribuição de poder tributário, limitando o seu campo de abrangência*”.<sup>104</sup> Daí a razão pela qual são analisadas dentro do tópico relativo à competência tributária.

A Constituição Federal estabelece que determinadas situações não deverão ser oneradas por meio do tributo e, assim, complementa o “*desenho*” do campo sobre o qual será exercida a competência tributária, deixando certas situações *imunes* à tributação. Por exemplo, “a União pode tributar a renda, exceto a dos partidos políticos; pode tributar produtos industrializados, exceto o papel de imprensa”.<sup>105</sup>

Observa Amaro, pelas razões acima expostas, que “o fundamento das imunidades é a preservação de *valores* que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc.)”.<sup>106</sup> Há um verdadeiro sentido axiológico, portanto, a informar as imunidades tributárias.

Como as competências tributárias estão taxativa e exaustivamente previstas na Constituição Federal, as imunidades, como limites à sua

<sup>(102)</sup> Idem, *ibidem*, p. 150.

<sup>(103)</sup> Idem, p. 151.

<sup>(104)</sup> BALEEIRO, A., *Limitações ...*, cit., p. 399 – grifos do original.

<sup>(105)</sup> AMARO, L. S., *op. cit.*, p. 145.

<sup>(106)</sup> Idem, *ibidem*, p. 145.

abrangência, só podem ser aquelas estabelecidas igualmente na Lei Maior. Dessa forma, encontramos imunidades previstas tanto no art. 150, VI, *a* a *d*, que se encontra dentro da seção relativa às limitações do poder de tributar, como dispersas pelo texto constitucional.

A primeira imunidade, denominada *imunidade recíproca*, prevista no art. 150, IV, *a*, da Constituição refere-se às pessoas políticas, impedindo que uma pessoa política possa exigir impostos de outra. É consequência direta do princípio federativo e da igualdade formal entre as pessoas políticas. Segundo Ricardo Lobo Torres, essa imunidade “é essencial à sobrevivência do regime à afirmação da liberdade”.<sup>107</sup>

O respeito aos princípios da não-intervenção do Estado na atividade econômica (art. 173, *caput*, CF) e da livre concorrência (art. 170, IV) inspira as normas inseridas nos §§ 2.º e 3.º do art. 150, que excluem, do âmbito da imunidade, as atividades não essenciais das autarquias e fundações mantidas pelo Poder Público e aquelas advindas da exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação, pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

A seguir, está estabelecida a *imunidade dos templos de qualquer culto* (letra *b*), imunes, portanto, à tributação por meio de impostos. É forma indireta de impedir qualquer limitação à inviolabilidade estabelecida no art. 5.º, VI, da Constituição: “é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e suas liturgias”.<sup>108</sup> Essa imunidade é, assim, o reflexo tributário da liberdade religiosa.<sup>109</sup>

Imunes à tributação por meio de impostos também são o “patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei” (art. 150, VI, *c* – grifamos). O estabelecimento dessas imunidades, como ocorre relativamente aos templos de qualquer culto, deriva do

<sup>(107)</sup> TORRES, R. L., op. cit., p. 193.

<sup>(108)</sup> Uma análise minuciosa da imunidade examinada pode ser encontrada em Roque Antonio Carrazza, *Curso ...*, cit., p. 467-9.

<sup>(109)</sup> Cf. TORRES, R. L., op. cit., p. 210.

reconhecimento de uma especial importância de alguns valores constitucionais frente ao poder de tributar: a consecução material da democracia, através da liberdade de organização partidária, consagradora do pluralismo político (art. 1.º, *caput* e inc. V), o exercício da liberdade de associação profissional ou sindical (arts. 5.º, XVII, e 8.º, *caput*), o direito à educação (arts. 1.º, III, e 205) e solidariedade social através da assistência social (arts. 3.º, I, e 203 e seus incisos); neste caso, ainda, há imunidade às contribuições previdenciárias (art. 195, § 7.º).

Por final, o art. 150, IV, *d* estabelece que são *imunes a impostos os livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão*, reflexo da importância constitucional das garantias das liberdades de informação, manifestação do pensamento, de liberdade de imprensa (arts. 5.º, IV, IX, XIV, e 220, §§ 1.º e 2.º), da difusão da cultura (art. 215) e da educação (art. 205).

Além destas, outras imunidades foram estabelecidas pela Constituição também como reflexo de verdadeiros valores constitucionais: a) política econômica de incentivo à exportação de manufaturados<sup>110</sup> (arts. 153, § 3.º, III, e 155, § 2.º, X, *a*; e, arts. 155, § 2.º, XII, *e*, e 156, § 3.º, II); b) valorização do trabalho familiar na zona rural, reconhecimento da importância da capacidade contributiva e das diretrizes da política agrária (arts. 23, VIII, e 184 e ss.) (art. 153, § 4.º); c) valorização da função social da propriedade rural, através da realização da reforma agrária (art. 184, § 5.º); d) acesso à justiça e defesa de direitos (art. 5.º, XXXIV, LXXIV, LXXVI e LXXVII).

### 2.3.2 Princípio da legalidade

Pois bem, o exercício da *competência tributária* constitucionalmente outorgada também se submete a diversos requisitos e limites.

O primeiro deles diz respeito à forma de criação dos tributos: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Trata-se da *reserva absoluta de lei formal* para a criação e aumento dos tributos. “Lei formal” no sentido técnico da expressão, isto é, ato do Poder Legislativo, elaborado em observância aos trâmites e às formali-

<sup>(110)</sup> BALEEIRO, A., *Limitações ...*, cit., p. 216.

dades exigidas pela Constituição. Tal lei deve descrever todos os elementos essenciais do tributo, de forma precisa e determinada.<sup>111</sup>

A trajetória histórica do princípio da legalidade em matéria tributária é semelhante à que se observa no Direito Penal. É resposta ao anseio pela autotributação, ou seja, de que os encargos devam ser previamente consentidos por aqueles que os suportarão.

A legalidade, como limitação às fontes de criação jurídica, objetiva alcançar a segurança jurídica e, tal qual no Direito Penal (art. 5.º, XXXIX, da CF), é enrijecida no âmbito tributário. Apenas a lei, formalmente compreendida como ato do Poder Legislativo, é ato normativo próprio à criação dos fatos jurídicos, deveres e sanções tributárias. Assim como no Direito Penal, a anterioridade, a irretroatividade, o afastamento da analogia e dos costumes, no que concerne à descrição dos tributos e sua quantificação, aparecem com a mesma energia.

Denominado princípio da estrita legalidade ou da reserva legal absoluta, incumbe à lei formal de forma exclusiva a tarefa de “tipificar” as espécies tributárias estabelecendo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.

A estrita legalidade implica a conceituação cerrada das hipóteses legais. A teoria do “fato gerador” é o equivalente tributário da teoria do tipo, desenvolvida no Direito Penal.

Importa notar a semelhança política, ideológica e, até, jurídica entre a estrita legalidade penal e a estrita legalidade tributária. Naquele garante-se energicamente a liberdade; neste a propriedade; ambos direitos fundamentais do homem (art. 5.º, *caput*, da CF).

O patrimônio dos contribuintes só pode ser atingido nas hipóteses previstas em lei, que deve ser geral, abstrata, igual para todos, irretroativa e não confiscatória. Deve ela conter todos os elementos e supostos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota, sujeitos ativo e passivo), sendo vedado, absolutamente, a delegação ao Poder Executivo da faculdade de defini-los, ainda que em parte. Além disso, só a lei pode criar deveres instrumentais tributários, re-

<sup>(111)</sup> Conforme assevera Roque Antonio Carraza, “a Carta Magna, estabelecendo que só serão cobrados tributos instituídos por meio de lei, exige, implicitamente, que esta defina, com grande riqueza de detalhes, os tipos tributários” (CARRAZA, R. A., *Curso ...*, cit., p. 183).

gular a época e forma de pagamento dos tributos, definir a competência administrativa dos órgãos e repartições que vão lançá-los, cobrá-los e fiscalizar seu pagamento, descrever infrações tributárias, cominando-lhes as sanções cabíveis.<sup>112</sup>

### 2.3.3 Princípio da irretroatividade

Devem ser observados, ainda, os princípios da *irretroatividade* e da *anterioridade* da norma que cria ou aumenta tributos. São princípios que limitam o poder de tributar, estabelecendo garantias asseguradas ao contribuinte<sup>113</sup> – tal qual o princípio da estrita legalidade –, e encontram-se previstos expressamente no art. 150, III, *a e b*.

De acordo com o *princípio da irretroatividade*, é vedado cobrar tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado” (art. 150, III, *a*). Em outras palavras, a lei que institui ou aumenta tributo não poderá ser aplicada aos fatos por ela descritos cuja ocorrência se deu antes de sua entrada em vigor.

### 2.3.4 Princípio da anterioridade

O postulado da *anterioridade*, por sua vez, estabelece a exigência de que a cobrança do tributo ou seu aumento somente possam ser feitos no exercício financeiro posterior à entrada em vigor da lei que o instituiu ou aumentou (art. 150, III, *b*). Tal princípio admite, porém, exceções expressamente previstas pela Constituição, relativamente ao imposto sobre importação de produtos estrangeiros, imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários e impostos extraordinários (art. 150, § 1.º). Além destes, também o empréstimo compulsório por motivo de guerra externa ou calamidade pública (art. 148, I) e as

<sup>(112)</sup> Cf. *infra* cap. 3, item 3.3.4.

<sup>(113)</sup> O termo utilizado no *caput* do art. 150 da Constituição – “contribuinte” – deve ser entendido na sua acepção ampla, abrangendo o contribuinte propriamente dito (art. 121, parágrafo único, I, do CTN) e o responsável tributário (art. 121, parágrafo único, II, do mesmo diploma legal), isto é, os sujeitos passivos da obrigação tributária.

contribuições para a seguridade social escapam à regra da anterioridade, sendo que, quanto a estas últimas, aplica-se uma regra de anterioridade especial, estabelecida no art. 195, § 6.º, da CF: “As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b”.

### 2.3.5 Princípio da isonomia

Além dos limites e requisitos formais, existem limites materiais, isto é, que dizem respeito ao próprio conteúdo da norma jurídico-tributária instituidora da exação tributária. Destes interessam-nos especificamente aqueles que dizem respeito à norma jurídico-tributária instituidora do tributo, ou seja, daquela norma tributária cuja incidência gera a obrigação tributária principal, que tem por objeto o pagamento de tributo. São eles: princípio da isonomia tributária, princípio da capacidade contributiva, princípio da vedação de tributo confiscatório, princípio da vedação de tributo cujo efeito seja a limitação ao tráfego de pessoas e bens, as imunidades tributárias.

O princípio da isonomia tributária manifesta-se na proibição da instituição de “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (art. 150, II, da CF). A norma é reafirmação daquela contida no *caput* do art. 5.º e impõe o tratamento uniforme a quantos se encontrem em situações semelhantes. Decorrencia dela é, dentre outras, a regra da uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional (art. 151, I).

Como vimos, na *extrafiscalidade*, a isonomia tributária não estará sendo ferida, quando o tratamento diferenciado basear-se em interesses prestigiados constitucionalmente,<sup>114</sup> tal como poderá ocorrer relativamente à redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3.º, III, segunda parte), ao tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte (art. 170, IX) etc.

<sup>(114)</sup> Cf. MELLO, C. A. B., *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, p. 43.

### 2.3.6 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da *capacidade contributiva* encontra sua consagração constitucional no art. 145, § 1.º, da CF, com a seguinte redação: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Gian Antonio Micheli, anotando que o conceito de capacidade contributiva se converteu em um conceito vazio, uma “*caja vacía*”, acrescenta que com tal conceito não se impõe a formulação de um juízo concreto sobre a efetiva possibilidade individual de pagar o tributo, mas, sim, determina-se que o legislador, ao criar a exação, tem o dever de referi-la a uma situação economicamente suscetível de valoração. Em outras palavras, o princípio relaciona-se intimamente com o da igualdade, na medida em que impede ao legislador relacionar a exação a circunstâncias outras que não aquela situação economicamente suscetível de valoração; assim, “o Estado não poderia onerar com um tributo as pessoas altas ou baixas, as loiras ou quicá os calvos. Porém, poderia, em uma determinada situação política e social, onerar com um tributo os ociosos ou favorecer tributariamente as famílias numerosas (como em parte ocorre hoje)”.<sup>115</sup>

O princípio da capacidade contributiva possui dois conteúdos que se complementam. O primeiro deles, de cunho objetivo, opera em nível pré-jurídico no momento em que o legislador seleciona eventos que reflitam signos de riqueza como requisito fático para o nascimento da obrigação que tenha por objeto o pagamento de tributo. O segundo deles, de caráter subjetivo, é efetuado pelo legislador no exercício da competência tributária e lhe permite estabelecer a proporcionalidade entre as dimensões do evento escolhido (base de cálculo) e o grau de contribuição dos que dele participam (alíquota).<sup>116</sup>

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, a realização do “princípio pré-jurídico da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* retrata

<sup>(115)</sup> MICHELI, G. A., *Curso de derecho tributario*, p. 146. Consulte-se, ainda, PAIVA, L., Princípio da igualdade tributária.

<sup>(116)</sup> Cf. CARVALHO, P. B., op. cit., p. 233-4.

a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza”.<sup>117</sup> A realização do princípio da *capacidade contributiva relativa ou subjetiva*, por sua vez, “quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento”.<sup>118</sup>

O princípio da capacidade contributiva estabelece a proporcionalidade que deve haver entre a exação e o respeito ao patrimônio do contribuinte, encontrando seu extremo limite na proibição, também constitucional, da exação confiscatória. Relaciona-se intimamente com o princípio da isonomia tributária, mas nele não se esgota na medida em que, apesar de servir como orientação para averiguar quando há situações iguais perante o direito tributário, pode haver tratamento idêntico entre contribuintes em idêntica situação, cuja exação está além de sua capacidade contributiva.<sup>119</sup> A capacidade econômica, nas palavras de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, consiste na “real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação”.<sup>120</sup>

Ricardo Lobo Torres situa a capacidade contributiva entre o mínimo necessário à existência humana digna e o confisco: “a capacidade contributiva começa *além* do mínimo necessário à existência humana digna<sup>121</sup> e termina *aquém* do limite destruidor da propriedade. As condi-

<sup>(117)</sup> CARVALHO, P. B., op. cit., p. 234.

<sup>(118)</sup> Idem, ibidem, p. 234.

<sup>(119)</sup> A realização do princípio da igualdade, conteúdo do princípio da capacidade contributiva subjetiva em última análise, “só se torna exequível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva*, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraíndo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções do acontecimento” (Idem, p. 234).

<sup>(120)</sup> ATALIBA, G., GIARDINO, C., *Intributabilidade das correções monetárias – Capacidade contributiva*, p. 142.

<sup>(121)</sup> Esse *mínimo existencial*, apesar de ser um conceito aberto, já foi objeto de consagração normativa expressa na Declaração Universal dos Direitos do Homem (1948): “Toda pessoa tem direito a um nível de vida suficiente para assegurar a sua saúde, o seu bem-estar e o de sua família, especialmente para a alimentação, o vestuário, a moradia, a assistência médica e para os serviços sociais necessários” (art. 25) (cf. TORRES, R. L., op. cit., p. 125).

ções iniciais da liberdade e a intributabilidade do mínimo vital, por conseguinte, coincidem com a não-capacidade contributiva, que é a face negativa do princípio que na Constituição aparece positivamente”.<sup>122</sup>

### 2.3.7 Princípio da vedação de tributo confiscatório

A seguir, a Constituição Federal consagra o *princípio da vedação de tributo confiscatório* ao estabelecer que é proibido “utilizar tributo com efeito de confisco” (art. 150, IV). O princípio relaciona-se diretamente com o amparo também constitucional do direito de propriedade, quer como expressão individual (art. 5.º, XXII), quer como elemento fundamental da atividade econômica (art. 170, II). Trata-se de um limite à carga tributária e esse limite é a propriedade privada. O tributo não pode implicar em expropriação, em arrebatar do contribuinte a propriedade. A questão é intrincada, uma vez que se trata, em verdade, de estabelecer um equilíbrio entre dois valores constitucionais, com todas as dificuldades que daí derivam.<sup>123</sup>

“A propriedade privada”, leciona Ricardo Lobo Torres, “se abre ao poder fiscal na *exata extensão da capacidade contributiva* do cidadão, além da qual se torna o tributo confiscatório.”<sup>124</sup>

Saber quando um tributo passa a ter efeito confiscatório é tão difícil quanto adequá-lo à capacidade econômica do contribuinte. Daí a afirmação de que esta é uma *cláusula constitucional* aberta, sendo que somente “os princípios gerais do direito, por conseguinte, podem oferecer o critério inicial para a identificação do tributo que aniquila a propriedade ou a atinge em sua substância”;<sup>125</sup> princípios como o da razoabilidade e economicidade.<sup>126</sup> E não se trata somente de saber quando um tributo

<sup>(122)</sup> Idem, p. 138.

<sup>(123)</sup> Essas dificuldades surgem amiúde quando estão em jogo valores constitucionais; pense-se, por exemplo, no equilíbrio entre a garantia de inviolabilidade das comunicações e o interesse na apuração e repressão a determinados delitos (art. 5.º, XII, da CF).

<sup>(124)</sup> TORRES, R. L., op. cit., p. 115.

<sup>(125)</sup> Idem, ibidem, p. 117.

<sup>(126)</sup> “Confiscatório é o tributo *desproporcional* ou o que não se mantém no quadro da *razoabilidade*; observe-se, porém, que o só fato de não ser razoável é insuscetível de levar à conclusão de sua confiscatoriedade, embora a

específico irá ou não confiscar bens de um contribuinte e/ou desrespeitar sua capacidade econômica; é preciso analisar a questão da carga tributária total; “o caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto”.<sup>127</sup> Deve-se compreender esse princípio como um critério informador para a atividade legislativa e como um “preceito dirigido ao *intérprete* e ao *jugador*, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se um determinado tributo invade ou não o território do confisco”.<sup>128</sup>

### 2.3.8 Princípio da vedação de limitações ao tráfego de pessoas ou bens

A seguir, o art. 150, em seu inc. V, estabelece mais uma ordem de limites ao poder de tributar, consistente na vedação de que, através da imposição tributária, estabeleçam-se limitações ao tráfego de pessoas ou bens entre Estados e Municípios, “ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”. Essa limitação prestigia a já consagrada liberdade de locomoção (art. 5.º, XV) e procura preservar o princípio federativo (art. 1.º, *caput*) na medida em que impede os entes tributantes que, através de exações tributárias, impeçam, dificultem ou onerem a livre circulação de pessoas e bens dentro do território nacional.

recíproca não seja verdadeira, pois o tributo confiscatório não pode ser razoável. Outro critério importante para caracterizar o confisco é o da economicidade, hoje alçado à categoria de princípio constitucional financeiro (art. 70, CF), a significar que o tributo deve corresponder à necessidade mínima do Estado para atender à parcela máxima de interesse público. Os princípios da *razoabilidade* e da *economicidade*, bem manejados, têm a aptidão para apreender as diferenças entre os diversos tributos (impostos sobre o patrimônio, impostos sobre a circulação de riquezas, impostos sobre o comércio exterior, taxas, contribuições etc.), modulando-lhes o efeito confiscatório, bem como para considerar a conjuntura econômica do País, que, a depender da guerra ou da paz, do desenvolvimento ou da recessão, modifica a apreciação do que seja o aniquilamento da propriedade” (Idem, p. 117).

<sup>(127)</sup> MACHADO, H. B., *Curso de direito tributário*, p. 33.

<sup>(128)</sup> AMARO, L. S., *op. cit.*, p. 140.

### 2.3.9 Conclusões

As limitações constitucionais ao poder de tributar estabelecidas no art. 150 da CF determinam os valores constitucionais aos quais deverá, inexoravelmente, submeter-se todo o sistema tributário nacional. Mediante essas limitações, o Constituinte estabeleceu o equilíbrio entre o poder de tributar do Estado e os direitos e garantias individuais, principalmente o direito à propriedade, e evidenciou quais são os valores constitucionais limitadores daquele poder.

Assim, num primeiro momento, salienta-se a importância do elemento democrático e da segurança jurídica na conformação do sistema, através dos princípios da estrita legalidade, irretroatividade e anterioridade tributárias. Estes três primeiros princípios evidenciam a importância da propriedade privada, cumpridora de sua função social (art. 5.º, XXII e XXIII), dentro da ordem constitucional, na medida em que a gravidade das limitações, requisitos e garantias que cercam a imposição tributária só encontra similitude naquelas impostas à criação de crimes e penas, limitadores da liberdade e da dignidade individuais (art. 5.º, XXIX e ss.). O Constituinte reforça essa proteção quando impede que o tributo possa ser utilizado de forma a confiscar a propriedade dos contribuintes (princípio da proibição de confisco). Considera, pois, fundamental a propriedade privada, autorizando, assim, a conclusão de que o fundamento do poder de imposição tributária é, por um lado, a autolimitação da propriedade privada nos termos estritos estabelecidos na Constituição e, por outro, a solidariedade social.

Importante destacar que essa proteção especial à propriedade privada, cumpridora de sua função social, é derivada da consagração do trabalho e da livre iniciativa como fundamentos do Estado Democrático de Direito (art. 1.º, IV, da CF), o que demonstra a intencional repercussão normativa daqueles fundamentos dentro do sistema tributário nacional, reforçados, ainda, pelos princípios gerais da atividade econômica, dentre os quais a valorização do trabalho e da livre iniciativa, fundados no respeito à propriedade privada (art. 170, *caput* e incs. II e III).

O tratamento isonômico dos cidadãos com especial atenção à capacidade contributiva de cada um é a próxima exigência constitucional (princípios da isonomia e da capacidade contributiva). Evidente a repercussão da exigência de igualdade genericamente disposta no art. 5.º, *caput*, da Constituição, informada, uma vez mais, pelo respeito à digni-

dade da pessoa humana (art. 1.º, III), à propriedade privada, ao trabalho e à livre iniciativa (arts. 1.º, IV, 5.º, XXII e XXIII, e 170, *caput* e incs. II e III, da CF), que são os valores que informam e delimitam o núcleo da capacidade contributiva delineada constitucionalmente.<sup>129</sup>

A unidade da federação e a liberdade de tráfego de bens e pessoas dentro do território nacional (vedação de limitações ao tráfego de pessoas e bens) – inspiradas, evidentemente, nas normas insertas nos arts. 1.º, *caput*, e 5.º, XV – limitam a imposição tributária.

O estabelecimento de imunidades evidencia que alguns valores constitucionais são tão caros ao Estado Democrático de Direito que as expressões de sua concretização não se sujeitam ao poder de tributar dos entes federativos.

Fica manifesto que o poder de instituir e cobrar tributos no Estado de Direito, Democrático e Social delineado na Constituição Federal é limitado pelos direitos e garantias individuais, somente podendo ser exercido tendo em vista a consecução dos objetivos e dos valores constitucionalmente consagrados.

<sup>(129)</sup> Numa outra oportunidade, seria de se investigar detidamente as implicações que o princípio da capacidade contributiva traz para a configuração dos crimes contra a arrecadação tributária, uma vez que, parece-nos, seja ele fundamento para uma peculiar causa constitucional de exclusão do crime (*lato sensu*) naquelas hipóteses em que o contribuinte comprove a ausência de capacidade contributiva para fazer frente à carga tributária que lhe é exigida. Causa que poderia impedir a configuração, dependendo do ângulo examinado, da tipicidade (material), da ilicitude (exercício regular de um direito) ou da culpabilidade (inexigibilidade de conduta diversa). Se se soma, ainda, ao princípio acima referido, aquele que veda o confisco, tem-se um núcleo valorativo bastante consistente para o afastamento, especialmente, da culpabilidade na hipótese acima tratada.

## AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

SUMÁRIO: 3.1 Introdução – 3.2 A obrigação tributária principal: 3.2.1 A obrigação tributária principal que tem por objeto o pagamento de tributo: 3.2.1.1 A dinâmica da obrigação principal que tem por objeto o pagamento de tributo: obrigação, crédito e lançamento; 3.2.2 A obrigação tributária principal que tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária – 3.3 A obrigação tributária acessória: 3.3.1 Obrigações acessórias; 3.3.2 Deveres instrumentais, formais ou simples deveres; 3.3.3 Nossa posição; 3.3.4 Princípio da legalidade e obrigação acessória; 3.3.5 Sanções pelo descumprimento de obrigação acessória.

### 3.1 Introdução

Compreendidas as funções do tributo na Constituição e examinadas as limitações constitucionais ao poder de tributar, é hora de nos dedicarmos às espécies de obrigações tributárias para que, posteriormente, possamos analisar os papéis que eventualmente desempenharão com referência à tutela penal e ao sistema constitucional tributário.

Segundo o Código Tributário Nacional, as obrigações tributárias podem ser principais ou acessórias:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1.º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2.º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3.º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.”

### 3.2 A obrigação tributária principal

A obrigação tributária principal, como dispõe o Código Tributário Nacional, pode ter por objeto o pagamento de tributo ou o pagamento de penalidade pecuniária. Como se vê, essa espécie de obrigação tributária possui sempre conteúdo patrimonial.

Tendo em vista que os pressupostos e a dinâmica da obrigação tributária principal é variável, segundo seu objeto, analisemos cada uma delas separadamente: a obrigação tributária principal, que tem por objeto o pagamento de tributo, e a obrigação tributária principal, que tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária.

#### 3.2.1 A obrigação tributária principal que tem por objeto o pagamento de tributo

Como muito bem apontado por Paulo de Barros Carvalho, o vocábulo “tributo” possui diversas significações, quando empregado pelo direito positivo: quantia em dinheiro; prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; relação jurídica tributária; norma jurídica tributária; e norma, fato e relação jurídica.<sup>1</sup>

O art. 113 do Código Tributário Nacional emprega a expressão tributo na acepção delimitada por seu art. 3.º: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A combinação das duas normas nos dá o exato conteúdo dessa obrigação principal: “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo, que é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não se constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

<sup>(1)</sup> CARVALHO, P. B., op. cit., p. 16.

Como adverte Geraldo Ataliba, o objeto dos comandos jurídicos só pode ser o comportamento humano. Assim, o objeto da norma tributária que institui tributo é o comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos (obrigação de dar); esse comportamento recebe a designação de prestação e seu objeto material é o dinheiro.<sup>2</sup> A definição legislativa aponta justamente nesse sentido. O tributo consiste numa obrigação jurídica pecuniária (cuja prestação consiste em levar dinheiro ao sujeito ativo) instituída em lei e que não seja oriunda de ato ilícito.

O tributo é, então, uma obrigação, um vínculo jurídico transitório, “que atribui ao sujeito ativo o direito de exigir do passivo determinado comportamento e que a este se põe na contingência de praticá-lo, em benefício do sujeito ativo”.<sup>3</sup> O objeto dessa obrigação consiste no comportamento imposto ao sujeito passivo de levar dinheiro ao sujeito ativo e sua imposição deve ser feita necessariamente por lei. Seu surgimento não pode ter como referencial a prática de fato ilícito; necessariamente, o tributo nasce com a prática de um fato lícito, o que nos permite diferenciar as duas obrigações tributárias principais: a que surge de um fato lícito, tendo por objeto o pagamento de tributo, e a que surge de um fato ilícito e tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária. A referência legislativa, portanto, dispõe do condão de afastar do conceito de tributo as multas que são sanções pecuniárias e que têm por referencial a prática de fato ilícito. O sujeito ativo da obrigação é em princípio uma pessoa pública política (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), mas a lei pode, excepcionalmente, atribuir a capacidade de ser sujeito ativo de tributos a pessoas privadas, como ocorre na parafiscalidade.<sup>4</sup> O sujeito passivo é uma pessoa, física ou jurídica, colocada nessa situação pela lei (contribuinte ou responsável).

#### 3.2.1.1 A dinâmica da obrigação principal que tem por objeto o pagamento de tributo: obrigação, crédito e lançamento

A obrigação tributária principal, na dicção do Código Tributário Nacional, “surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o

<sup>(2)</sup> ATALIBA, G., *Hipótese ...*, cit., p. 22.

<sup>(3)</sup> Idem, *ibidem*, p. 33.

<sup>(4)</sup> Idem, p. 33.

pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente” (art. 113, § 1.º).

Nas palavras de Geraldo Ataliba, a “configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente, determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso”.<sup>5</sup>

Ocorrendo no mundo fenomênico o fato típico (fato gerador) descrito na hipótese de incidência, surge a obrigação tributária que liga o credor (pessoa política titular da pretensão) ao devedor (pessoa física ou jurídica), este obrigado a entregar àquele determinada quantia em dinheiro. A relação jurídica obrigacional surge, portanto, com a ocorrência do fato gerador. A partir dessa ocorrência, nasce aquela relação na qual encontramos, de um lado o sujeito ativo com o direito subjetivo de exigir o objeto (*crédito*), e, de outro, o sujeito passivo com o dever de prestar o objeto (*débito*).

Ocorre que o crédito tributário nem sempre surge em estado de liquidez, razão pela qual é necessário um procedimento de apuração que pode ser desenvolvido tanto pelo contribuinte como pelo próprio sujeito ativo; neste último caso, há a necessidade da efetivação de um ato, ou conjunto de atos, formal denominado pelo Código Tributário Nacional *lançamento*:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

O Código Tributário Nacional estatuiu, em diversas normas, uma relação entre a obrigação tributária ora estudada e o crédito tributário ao prescrever que: a) a obrigação tributária se extingue com o crédito “dela decorrente” (art. 113, § 1.º, *in fine*); b) o crédito tributário “decorre da

<sup>5</sup> ATALIBA, G., *Hipótese ...*, cit., p. 62.

obrigação principal e tem a mesma natureza desta” (art. 139); c) as circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão e efeitos, ou as garantias e privilégios a ele atribuídos, ou que excluam sua exigibilidade, não afetam a obrigação tributária que lhe tenha dado origem (art. 140); d) compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento que tem a função, dentre outras, de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (art. 142); e e) a natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera sua natureza nem a da obrigação tributária correspondente (art. 183, parágrafo único).

Em virtude dessas disposições, e especialmente tendo em vista o disposto no art. 142, questiona-se, em doutrina, acerca da natureza constitutiva ou declaratória do lançamento tributário. Uns entendem que o lançamento tributário é constitutivo da relação jurídica obrigacional, que tem por objeto o pagamento de tributo; outros que ele é simplesmente declaratório, nascendo aquela relação com a ocorrência do fato gerador.<sup>6</sup>

A respeito, conforme já foi visto, o Código Tributário Nacional foi claro: a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1.º). Resta, então, analisar a dinâmica do crédito tributário: nasce ele neste mesmo momento? Em momento posterior?

A respeito, podemos encontrar, de forma geral, duas posições: a) o crédito nasce juntamente com a obrigação tributária principal, ainda que indeterminado; b) o crédito nasce com o lançamento.

À primeira posição filiam-se Luciano da Silva Amaro, Paulo de Barros Carvalho e José Eduardo Soares de Melo. Para esses autores, o crédito é um reflexo da própria obrigação, nascendo, portanto, juntamente com ela. O lançamento tributário, quando necessário, é apenas um requisito para a exigibilidade do crédito já existente; possui, assim,

<sup>6</sup> A censura de Alfredo Augusto Becker é categórica: “Os que sustentam a tese do efeito *declaratório* do lançamento não conseguem convencer aos que defendem a tese do efeito *constitutivo*; e nem êstes àqueles. Por sua vez, os que assistem essa querela fradesca, inclinam-se, uns para a tese constitutiva, outros para a tese declaratória, sem contudo trazerem mais luz à confusão reinante e revelando mais perplexidade que aceitação desta ou daquela doutrina” (op. cit., p. 312-20).

caráter declaratório, sendo o ato necessário à formalização do crédito, dotando-o de exigibilidade.<sup>7</sup>

Compartindo dessa mesma conclusão, mas alcançando-a através de pressupostos diversos, encontramos Alfredo Augusto Becker e Roque Antonio Carrazza. Para o primeiro, a relação jurídica tributária, como de resto qualquer outra relação jurídica, possui três níveis de eficácia jurídica: o nível mínimo, que envolve de um lado o direito e de outro o dever, o nível médio, com a pretensão (poder de exigir) e correlata obrigação, e o nível máximo, com a contraposição entre coação e sujeição.<sup>8</sup> Normalmente, a relação jurídica nasce com conteúdo jurídico máximo (direito, pretensão e coação e correlatos dever, obrigação e sujeição), havendo simultaneidade no nascimento do direito e sua exigibilidade (pretensão), simultaneidade que somente poderá ser quebrada em virtude de norma jurídica que institua o surgimento da exigibilidade em momento histórico posterior ao nascimento do direito. É justamente o fenômeno que ocorre com o lançamento tributário que “consiste na série de atos *psicológicos e materiais* e ou *jurídicos* praticados pelo sujeito ativo (Estado) da relação jurídica tributária, ou por ambos, ou por um terceiro”,<sup>9</sup> cujo efeito jurídico é acrescentar a exigibilidade “ao conteúdo jurídico de uma preexistente relação jurídica que nasceu com conteúdo mínimo: direito e dever”.<sup>10</sup> Para Roque Antonio Carrazza, o lançamento é um ato que declara o montante do débito tributário; através dele, quando necessário, a exação adquire grau eficaz médio, passando a ser exigível. Existem, todavia, hipóteses em que o pagamento do tributo é desde logo exigível, independentemente de lançamento – no que difere do entendimento de Alfredo Augusto Becker –, nascendo a relação jurídica tributária, desde logo com grau eficaz médio, são “tributos sem lançamento” onde o próprio contribuinte formaliza o crédito.<sup>11</sup>

Dentre os adeptos daquela segunda posição, encontramos Alcides Jorge Costa, Marco Aurélio Greco e Hugo de Brito Machado. Segundo este último autor, muito embora no direito privado obrigação e crédito

<sup>(7)</sup> AMARO, L. S., op. cit., p. 315-8; CARVALHO, P. B., op. cit., p. 199 e 249; MELO, J. E. S., *Curso de direito tributário*, p. 197-9.

<sup>(8)</sup> BECKER, A. A., op. cit., p. 312-4.

<sup>(9)</sup> Idem, ibidem, p. 325.

<sup>(10)</sup> Idem, p. 323.

<sup>(11)</sup> CARRAZZA, R. A., *ICMS*, p. 289-90.

sejam dois aspectos de uma mesma relação, o mesmo não ocorre no Direito tributário, uma vez que o Código Tributário Nacional distinguiu dois momentos na relação jurídica tributária: o primeiro, da obrigação (art. 113), e o segundo, do crédito (art. 139). Por tais razões, a obrigação tributária tem por conteúdo, dentre outros, o direito que tem o Estado “de constituir contra o particular um crédito”.<sup>12</sup> Dentro dessa concepção, o lançamento é constitutivo do crédito tributário e declaratório da obrigação correspondente; ele confere liquidez e certeza à prestação, sendo determinante de sua exigibilidade.<sup>13</sup> Conseqüência de tal entendimento é que sempre haverá necessidade de lançamento para que haja exigibilidade da prestação cujo objeto é o pagamento do tributo.

Alcides Jorge Costa e Marco Aurélio Greco, por sua vez, partem da teoria dualista da obrigação para analisar a dinâmica da relação tributária, mas alcançam conclusões diversas; tal se dá, advirta-se de pronto, porque o segundo autor deliberada e expressamente restringe-se ao direito positivo como moldura intransponível na análise daquela teoria.<sup>14</sup>

O primeiro deles, em tese de doutoramento,<sup>15</sup> parte da análise de duas grandes correntes doutrinárias que procuram definir a obrigação: a monista e a dualista. Opta expressamente pela segunda, baseando-se em obra de Fábio Konder Comparato, segundo a qual, na obrigação, distinguem-se dois elementos: o dever e a responsabilidade. “O primeiro elemento é o dever de executar a prestação. Para o devedor, este dever é a dívida; para o credor, é o dever de receber juntamente com o direito de receber”.<sup>16</sup> Já a responsabilidade, “pode ser definida como sanção do dever no seio da obrigação, tomada a palavra sanção em suas duas acepções principais, a saber, confirmação e punição”.<sup>17</sup> Essa dupla função da responsabilidade caracteriza-se por ser ela, ao mesmo tempo, uma confirmação (função de garantir o credor, assegurando-lhe a satisfação de seu direito de crédito) e uma sanção (função de punir o devedor), podendo ser, então, definida como “a sujeição do devedor ao poder de coerção

<sup>(12)</sup> MACHADO, H. B., op. cit., p. 87.

<sup>(13)</sup> Idem, ibidem, p. 87.

<sup>(14)</sup> GRECO, M. A., *Sujeito ativo tributário*, p. 193-7.

<sup>(15)</sup> COSTA, A. J., *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*.

<sup>(16)</sup> Idem, ibidem, p. 38.

<sup>(17)</sup> Idem, p. 40.

do credor, como sanção da inexecução de uma obrigação".<sup>18</sup> O autor encontra identidade estrutural entre a obrigação tributária e a obrigação de direito privado, concluindo pela aplicabilidade da teoria dualista, à primeira extraindo, assim, diversas conclusões.<sup>19</sup> O fato gerador dá origem à obrigação tributária em seus dois elementos: o dever e a responsabilidade, "ainda quando dissociados um do outro". Verificado o fato gerador, "o sujeito passivo do dever tem que executar uma prestação em favor do sujeito ativo, isto é, do Estado, enquanto que este tem o direito de aproveitar-se da prestação devida pelo vendedor".<sup>20</sup> Em alguns casos, porém, é possível que haja um ônus<sup>21</sup> a cargo do Estado de efetuar o lançamento, ônus este que a lei impõe ao sujeito ativo para que possa exercer o poder de sujeitar o patrimônio do sujeito passivo. O lançamento é, então, "constitutivo da relação de responsabilidade".<sup>22</sup> Como esse ônus nem sempre é imposto, constata a existência de tributos com lançamento e tributos sem lançamento. Conclui o autor que o Código Tributário Nacional adotou a teoria dualista na medida em que "há uma nítida separação entre dever (que o Código denomina obrigação) e responsabilidade (crédito na terminologia do Código), esta decorrendo daquele e nascendo com o lançamento".<sup>23</sup>

Segundo Marco Aurélio Greco, a teoria dualista somente foi adotada pelo Código Tributário Nacional no que diz respeito ao sujeito passivo da obrigação tributária. De fato, o Código "consagra a possibilidade de não haver correspondência entre o titular do débito tributário, por ter realizado o fato imponible ou a ele estar pessoal e diretamente vinculado (o *contribuinte*), e outra pessoa que, por força de lei, terá o seu patrimônio colocado em posição de sujeição a um poder de constrangimento, decorrente da não-prestação (a figura do *responsável* tributário)".<sup>24</sup> Re-

(18) COSTA, A. J., *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*, p. 41.

(19) *Idem*, p. 51.

(20) *Idem*, p. 56.

(21) A figura do ônus é definida pelo autor como sendo "o dever de observar, no exercício de um direito subjetivo, uma determinada conduta, ou de acompanhar tal exercício com determinadas ações, coma sanção da perda do direito, em caso de inobservância" (*Idem*, p. 56-7).

(22) *Idem*, p. 60.

(23) *Idem*, p. 60.

(24) GRECO, M. A., *Sujeito ..., cit.*, p. 205.

lativamente à distinção legislativa, entre obrigação e crédito, não há correspondência entre o tratamento normativo da matéria e as concepções da teoria dualista, já que o crédito tributário, constituído pelo lançamento, "é simplesmente a *situação ativa da primeira relação* (relação crédito/débito) e não o conteúdo da segunda (garantia/responsabilidade)".<sup>25</sup> Conclui o autor, à vista do direito positivo, que com a ocorrência do fato gerador "nasce a dívida (situação passiva da primeira relação) ficando pendente o nascimento da situação ativa (crédito) da realização de um determinado ato ou procedimento – o lançamento".<sup>26</sup> O lançamento marca o momento no qual se completa a primeira relação, determinando a dívida e possibilitando o seu adimplemento. Somente após a decorrência do prazo previsto na legislação, ocorrerá o inadimplemento e a inscrição da dívida, quando então poderá ser atuada a segunda relação (de responsabilidade),<sup>27</sup> "a exigibilidade do crédito tributário surge, a nosso ver, com a inscrição da dívida e não antes disso, pois até então nenhuma medida compulsória pode ser tomada".<sup>28</sup> Segundo o autor, portanto, a atuação da norma tributária se perfaz em quatro fases: "a) ocorrência do fato imponible e nascimento do poder de ser constituído o crédito tributário; b) exercício do poder e conseqüente nascimento do crédito tributário e correlativas indicações de prazo, montante e forma de pagamento; c) inadimplemento das condições estabelecidas e nascimento da possibilidade de constituição do título executivo hábil a permitir a segunda relação em que d) um titular do poder de constrangimento, para satisfação de seu crédito, vai alcançar o patrimônio de alguém colocado em situação de sujeição".<sup>29</sup>

Poderá ocorrer, entretanto, que a legislação ordinária dispense o momento "b", "pré-estabelecendo-se todos os requisitos e o nascimento do crédito pela simples ocorrência do fato imponible, o que ocorre nos casos de lançamento por homologação".<sup>30</sup>

É válido mencionar que a grande utilidade da teoria dualista da obrigação, quando aplicada ao fenômeno tributário, está no estudo do

(25) *Idem*, *ibidem*, p. 205.

(26) *Idem*, p. 206.

(27) *Idem*, p. 206.

(28) *Idem*, p. 227.

(29) *Idem*, p. 213.

(30) *Idem*, p. 214.

sujeito passivo da obrigação tributária; especialmente, no que diz respeito à figura da substituição tributária que reflete, segundo a teoria estudada, um caso de “dissociação absoluta entre dever e responsabilidade” (art. 128 do CTN); onde “a responsabilidade pode ser atribuída a terceira pessoa com exclusão da responsabilidade do contribuinte (ou seja, do sujeito passivo da relação de dever)”.<sup>31</sup>

Apesar das divergências a respeito do binômio obrigação/crédito tributário, há uma importante convergência entre todos os autores examinados: quando a lei impõe a necessidade do lançamento tributário, tal qual definido no art. 142 do Código Tributário Nacional, somente a partir de sua lavratura é que será possível o cumprimento da obrigação principal tributária que tem por objeto o pagamento do tributo. Quando não houver tal exigência, a determinação do *quantum* a pagar independe de qualquer ato da autoridade administrativa e obedecerá aos atos e prazos estipulados na legislação tributária.<sup>32</sup>

### 3.2.2 A obrigação tributária principal que tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária

A obrigação tributária principal, como já foi dito, pode ter por objeto o pagamento de tributo ou o pagamento de penalidade pecuniária.

Na dicção do legislador tributário, “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente” (CTN, art. 113, § 1.º); “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária” (CTN, art. 113, § 3.º).

Críticas severas foram lançadas a essas duas disposições legais, quer por incluir no âmbito da obrigação principal o pagamento de penalidade pecuniária, quer pelo equivocado emprego da expressão “converter-se”, quando, em verdade, conversão não há.

<sup>(31)</sup> COSTA, A. J., op. cit., p. 74. Segundo Marco Aurélio Greco, somente nesse aspecto é que a teoria dualista foi adotada pelo Código Tributário Nacional (Sujeito ..., cit., p. 205).

<sup>(32)</sup> Por tais razões é que Luciano da Silva Amaro distingue as “obrigações de adimplemento exigido pela lei” e “as obrigações de adimplemento subordinado a providência do sujeito ativo” (op. cit., p. 235).

Severas são as palavras de Paulo de Barros Carvalho ao apontar o que ele entende por manifesto equívoco legislativo, isto é, a inclusão da penalidade como possível objeto da obrigação tributária: “incoerência vitanda e deplorável, que macula a pureza do conceito, sobre ferir os cânones da lógica. Para adscrevê-lo, não é preciso ter partes de bom jurista, muito menos promover estudo acrisolado da ciência do Direito Tributário”.<sup>33</sup> Para esse estudioso, obrigação tributária somente poderá ser aquela que tem por objeto o pagamento de tributo, daí a severidade da crítica.

Na verdade, a crítica formulada pelo autor é útil na demonstração de que os pressupostos dessas duas espécies de obrigação tributária principal são diversos. Naquela, que tem por objeto o pagamento de tributo, tal qual definido no art. 3.º do Código Tributário Nacional, é imprescindível que a prestação pecuniária não constitua sanção de ato ilícito. Por sua vez, a que tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária tem como pressuposto justamente a prática de um ato ilícito, sendo a sanção a ele cominada. Não se pode confundir, portanto, as duas espécies, pois, apesar da similitude das duas relações jurídicas nas quais o sujeito passivo há de prestar um valor pecuniário, associam-se, porém, a fatos diversos: fato lícito para a obrigação tributária que tem por objeto o pagamento de tributo, fato ilícito para a obrigação tributária que tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária.<sup>34</sup>

Por outro lado, a norma contida no § 3.º do art. 113, ao dispor que a inobservância de obrigação acessória faz com que haja a conversão da penalidade pecuniária em obrigação principal, é, na essência, desnecessária, tendo em vista justamente que o § 1.º já havia determinado a natureza da obrigação que tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária.<sup>35</sup> Na verdade, ocorre o seguinte: descumprida a obrigação acessória<sup>36</sup> deflagra-se a incidência da sanção tributária, que poderá ser uma multa, penalidade pecuniária; essa sanção pecuniária é obrigação principal na dicção do § 1.º, daí a procedência da crítica.

<sup>(33)</sup> CARVALHO, P. B. et al., *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 134.

<sup>(34)</sup> CARVALHO, P. B., op. cit., p. 198. O autor, conforme já se advertiu alhures, não admite que se denomine *obrigação* a relação jurídica que tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária (idem, p. 198).

<sup>(35)</sup> AMARO, L. S., op. cit., p. 232.

<sup>(36)</sup> Cf. *infra* item 3.3.

Na linha de seu entendimento, Paulo de Barros Carvalho procura salvar as palavras da lei extraíndo das disposições analisadas o seguinte sentido: “descumprido o dever formal, desaparece a relação que o instituiu, surgindo, em seu lugar, um vínculo sancionatório, portador de uma penalidade pecuniária que onerará o patrimônio do infrator”; essa penalidade, por outro lado e “por uma série de razões que consultam os interesses da Administração, é cobrada por intermédio dos mesmos recursos administrativos e com o emprego de idênticos instrumentos processuais aos utilizados na cobrança dos tributos”.<sup>37</sup>

Quanto à dinâmica desse tipo de obrigação tributária principal, temos, pois, como seu “fato gerador” um ilícito: o descumprimento da obrigação principal que tem por objeto o pagamento de tributo e/ou descumprimento de uma obrigação acessória.

Conforme o art. 139 do Código Tributário Nacional: “crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. A penalidade pecuniária, portanto, integra o crédito tributário. Sua imposição é feita através de lançamento tributário, nos termos do art. 142.

A disposição é duramente criticada tendo em vista que, no entender dos doutos, o lançamento tributário destina-se exclusivamente à apuração do tributo, não podendo ser instrumento de aplicação de penalidade pecuniária,<sup>38</sup> daí a infelicidade do legislador ao ampliar indevidamente o conceito de lançamento.

Ocorre que, às vezes, o descumprimento de obrigação acessória conduz à falta de pagamento do tributo, ou parte dele, razão pela qual num mesmo documento, adrede denominado *auto de infração*, o agente fiscal exige o tributo, impõe a penalidade pecuniária e intima o autuado para cumprir a exigência fiscal ou impugná-la, no prazo determinado. Essa unidade formal, porém, não tem o condão de unificar as distintas realidades subjacentes, especialmente quando se tem em vista que o legislador tributário distingue entre tributo e penalidade pecuniária, conforme já foi visto. É perfeitamente possível, por outro lado, que o auto de infração limite-se à exigência de penalidade pecuniária, pelo descumprimento de alguma obrigação acessória que não conduziu à falta de pagamento de tributo por inaptidão em si mesma ou por outras causas (como, por exemplo, em casos de isenção e imunidade).

<sup>(37)</sup> CARVALHO, P. B., op. cit., p. 201.

<sup>(38)</sup> AMARO, L. S., op. cit., p. 324, CARVALHO, P. B., op. cit., p. 272-4.

Quando, porém, há aquela convergência de funções técnicas (exigência do tributo e da penalidade pecuniária), discute-se se tal documento é ou não lançamento. Segundo José Souto Maior Borges, “não é possível adotar uma solução ‘maniqueísta’ para a indagação, respondendo-se ingenuamente pela afirmativa ou negativa absolutas. Para uns, o auto de infração seria lançamento. Para outros, não o seria, radicalmente. Essa colocação não pode conduzir a nenhuma solução teoricamente acertada”.<sup>39</sup> A procedência da assertiva decorre, em primeiro lugar, do fato de que a discriminação de competência tributária para instituir tributos contém a competência para disciplinar o procedimento administrativo, razão pela qual, em princípio, não será possível estudar o auto de infração como uma realidade uniforme.<sup>40</sup> Em segundo lugar, destaca o autor que na definição de lançamento há elementos essenciais e acidentais; aqueles correspondem à verificação da ocorrência do fato jurídico tributário e seus correlatos e, dentre estes, encontra-se a aplicação de penalidades pecuniárias: “Se ao sujeito passivo cumpre regular, e tempestivamente, os seus deveres tributários, não lhe deverá ser aplicada nenhuma penalidade tributária. Logo, porque o lançamento é basicamente um ato de aplicação da lei tributária ao caso concreto e, na maioria dos casos, sem a correspondente aplicação de penalidades tributárias, esta não participa da definição normativa do lançamento como um elemento indispensável. Essa conclusão pode ser extraída da cláusula final do dispositivo: ‘sendo caso, propor a aplicação de penalidade cabível’. *A contrario sensu* então, se não é caso de aplicação da penalidade, não deverá ela ser aplicada”.<sup>41</sup>

Decorre dessas premissas é que para o autor, se o auto de infração contiver a exigência de tributo e de penalidade pecuniária, estar-se-á diante de um “lançamento do tributo pela via do auto de infração”; porém, se aquele documento somente aplicar penalidade relativa ao descumprimento de obrigação acessória, “o art. 142 não incide sobre a situação fática subjacente”,<sup>42</sup> já que nenhum dos elementos essenciais do lançamento se fez presente, somente o elemento acidental. Por essas razões, conclui que “o auto de infração pode ou não encontrar corres-

<sup>(39)</sup> BORGES, J. S. M., *Lançamento tributário*, p. 157.

<sup>(40)</sup> Idem, *ibidem*, p. 160-1.

<sup>(41)</sup> Idem, p. 162.

<sup>(42)</sup> Idem, p. 163.

pondência com o lançamento, dependendo de ser ou não cumulada a exigência do tributo – em tudo e por tudo identificável ao lançamento – com a aplicação da penalidade, elemento acidental, mas que, nem por isso, deixa de ser afeiçãoado, se presente, à definição do lançamento”.<sup>43</sup>

A questão deve ser analisada dentro da sistemática do próprio Código Tributário Nacional. Tendo-se em vista que o crédito tributário “decorre” da obrigação principal (art. 139), que pode ter por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, e sabendo-se que o lançamento, nos termos do disposto no art. 142, constitui o crédito tributário, verificando a ocorrência fato gerador da obrigação correspondente, determinando a matéria tributável, calculando o montante do tributo devido, identificando o sujeito passivo e, sendo o caso, propondo a aplicação da penalidade cabível, fica claro que o legislador determinou que aquilo que chama de “lançamento” é ato ou procedimento administrativo, destinado também a exigir a penalidade pecuniária. Se a Administração Pública, na prática, formulou um documento ao qual deu o nome de *auto de infração* e se neste documento encontramos um ato administrativo que exige o tributo e/ou a penalidade pecuniária, é ele um verdadeiro “lançamento tributário” independentemente do nome que se lhe dê.

Ao contrário do que ocorre nas obrigações tributárias principais que têm por objeto o pagamento de tributo, onde nem sempre o lançamento tributário é necessário para exigibilidade do crédito, naquelas que têm por objeto o pagamento de penalidade pecuniária tal ato ou procedimento administrativo é sempre necessário. É o que se extrai do disposto no art. 149, VI, do Código Tributário Nacional:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária.”

Assim, a aplicação da penalidade pecuniária somente poderá ser feita por meio do lançamento tributário de ofício, sujeito, em virtude da norma constitucional inserta no art. 5.º, LV, à impugnação eventualmente efetuada pelo sujeito passivo.

<sup>(43)</sup> BORGES, J. S. M., *Lançamento tributário*, p. 163.

### 3.3 A obrigação tributária acessória

A par da obrigação tributária principal, que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, exigem as normas tributárias comportamentos outros cujo objeto é um *fazer* ou *não fazer* de conteúdo não patrimonial. São deveres impostos aos cidadãos e destinados a permitir o conhecimento, controle e arrecadação da importância, eventualmente, devida como tributo. Tais deveres envolvem a escrituração de livros fiscais, a prestação de informações, a emissão de notas fiscais, a prestação de declarações, a manutenção de informações e registros por determinado período de tempo, a aceitação da fiscalização de atividades..., todos destinados a permitir ao ente tributante o conhecimento e cumprimento da obrigação tributária principal de pagar tributo.

Tais deveres receberam, por parte do legislador tributário, a denominação de *obrigações acessórias*: “§ 2.º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (art. 113 do CTN).

A denominação utilizada pela norma criou séria polêmica não só pela questionabilidade de seu caráter obrigacional, devido à ausência de conteúdo pecuniário nos deveres envolvidos, como do caráter acessório de tais deveres que subsistiriam ainda na ausência da obrigação tributária principal.

Criaram-se, então, duas orientações: uma que entende adequada a denominação e outra que a repudia.

#### 3.3.1 Obrigações acessórias

Para José Souto Maior Borges, que parte da abordagem formal do ordenamento jurídico, objeto da Teoria Geral do Direito, é fundamental a premissa de que dever jurídico e obrigação jurídica não mantêm entre si uma relação de gênero e espécie.

O dever jurídico é uma categoria formal da Teoria Geral do Direito. Dentro dos modais deonticos, ou modalidades do dever-ser – conduta autorizada, conduta proibida, conduta obrigatória –, o dever jurídico identifica-se com esta última modalidade: a conduta obrigatória. “Dever jurídico há quando não apenas uma conduta é prescrita, senão quando

ela é prescrita como de observância obrigatória”,<sup>44</sup> sendo que a não-realização dessa conduta prescrita é o pressuposto para a aplicação de uma sanção jurídica. Como se vê, o dever jurídico como categoria formal prescinde da consideração dos eventuais conteúdos que o direito positivo lhe atribuirá. “Para que o dever jurídico se identifique como obrigação, é preciso que se desloque a análise teórica para o campo do direito positivo”.<sup>45</sup>

O dever contempla uma categoria formal da Teoria Geral do Direito, ao passo que a obrigação é uma categoria dogmática, estudada por cada uma das disciplinas jurídicas particulares. A obrigação jurídica pertence ao mundo do direito positivo, sendo um dever jurídico já dotado de conteúdo. É nesse sentido que afirma o autor a existência de deveres obrigacionais e não obrigacionais: “o dever responde a uma categoria formal, passível de preenchimento por conteúdos de normatividade os mais diversos; a obrigação é uma categoria jurídico-dogmática e portanto apenas um dos conteúdos passíveis de incorporar-se àquela categoria formal”.<sup>46</sup>

Sendo a obrigação uma categoria jurídico-positiva, é ao Direito posto que cumpre a definição dos requisitos necessários à sua identificação. Assim, não existem *a priori* atributos essenciais da obrigação, ou diretamente sobre o tema; a patrimonialidade pode ou não ser um requisito da obrigação. Tal determinação incumbe ao direito positivo.<sup>47</sup>

O direito positivo determinou que certas obrigações tributárias não dispõem de conteúdo patrimonial e o fez positivamente no art. 113, § 2.º, do Código Tributário Nacional: “A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

As críticas doutrinárias lançadas contra a denominação utilizada pelo direito positivo concentram-se na simples impropriedade técnica, mas não atacam a validade desse dispositivo dentro do sistema, e se assim é, se a norma é válida, é incorreta a afirmação de que “toda obri-

<sup>(44)</sup> BORGES, J. S. M., *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*, p. 26.

<sup>(45)</sup> Idem, *ibidem*, p. 27.

<sup>(46)</sup> Idem, p. 23.

<sup>(47)</sup> Idem, p. 24-5.

gação é patrimonial”, pois as obrigações tributárias acessórias não têm conteúdo patrimonial.

As críticas à imprecisão ou atecnia do legislador são louváveis, mas não se pode simplesmente substituir a linguagem do objeto, já que tal proceder envolverá alteração do quadro legal preexistente. A proposta de alteração na linguagem normativa tem a natureza de política jurídica e não altera o significado ou o conteúdo “das normas que disciplinam as legalmente denominadas ‘obrigações acessórias’”.<sup>48</sup>

O equívoco é tomar com radical dogmatismo a afirmação, que poderá até ser temporariamente válida para outro ordenamento jurídico positivo,<sup>49</sup> de que todas as obrigações têm conteúdo patrimonial e ao encontrar uma obrigação cujo conteúdo não seja patrimonial simplesmente negar-lhe o caráter de obrigação; ou, “como aqui e agora há um cisne preto, pretende-se que não seria um cisne e sim outra ave, porque cisnes só existem brancos”.<sup>50</sup>

A mera troca de rótulos é produto da não-submissão ao falseamento do enunciado universal estrito de que todas as obrigações têm conteúdo patrimonial. “Como o teste de corroboração pelo ordenamento jurídico do enunciado de que toda obrigação é patrimonial põe a nu uma resposta inconveniente para a teoria, porque negativa, ela procura tão-somente ladear esse resultado adverso”.<sup>51</sup>

Segundo Hugo de Brito Machado, somente a influência da doutrina civilista pode explicar a inconformidade de parte da doutrina para com a expressão “obrigação acessória” empregada no Código Tributário Nacional. Para ele, a inconformidade não procede porque “é fruto de uma visão privatista, inteiramente inadmissível face ao Código Tributário Nacional, em cujo contexto o adjetivo ‘acessória’, que qualifica estas obrigações, tem sentido inteiramente distinto daquele do direito privado. Por outro lado, no plano da Ciência do Direito, não se

<sup>(48)</sup> Idem, p. 34.

<sup>(49)</sup> “Quando a doutrina do Direito Tributário, para afirmar a patrimonialidade ‘essencial’ da obrigação tributária, se socorre da teoria civilista, não se apercebe que esta objetivamente não se aplica além do Direito Civil” (idem, p. 69).

<sup>(50)</sup> Idem, p. 64.

<sup>(51)</sup> Idem, p. 65.

pode negar a existência de obrigações acessórias, sem conteúdo patrimonial”.<sup>52</sup>

A acessoriedade do Direito Tributário é diferente da acessoriedade do Direito Civil. Naquele âmbito, não há necessidade de um liame entre determinada obrigação principal e determinada obrigação acessória; “todo o conjunto de obrigações acessórias existe para viabilizar o cumprimento das obrigações principais”,<sup>53</sup> esse objetivo justifica a sua qualificação como acessórias, “posto que somente existem em razão de outras obrigações, ditas principais”.<sup>54</sup>

Para José Eduardo Soares de Melo, o exame do Código Tributário Nacional conduz à conclusão de que uma obrigação não precisa ter conteúdo patrimonial para que assim seja denominada. Tais obrigações, que têm por objeto prestações positivas ou negativas, têm a natureza de obrigações de fazer, não fazer ou tolerar, desprovidas “do timbre da patrimonialidade”.<sup>55</sup>

Segundo Luciano da Silva Amaro, a obrigação tributária, como relação jurídica que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, pode ter por objeto dar uma soma pecuniária ao sujeito ativo, fazer ou não fazer algo. Tais objetos é que determinam o caráter tributário da obrigação, uma vez que a prestação é sempre de natureza tributária.<sup>56</sup>

O caráter pecuniário da prestação foi eleito pelo Código Tributário Nacional como o fator de discriminação entre as obrigações tributárias principais e as acessórias, ou seja, “será principal a obrigação que tiver como objeto uma prestação de dar dinheiro (a título de tributo ou de penalidade pecuniária)”<sup>57</sup> e será acessória a obrigação que se traduza em prestações positivas ou negativas (fazer ou não fazer), no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos. Dessa forma, o Código Tributário Nacional não restringiu o conceito de obrigação tributária às prestações patrimoniais.<sup>58</sup>

<sup>(52)</sup> MACHADO, H. B., op. cit., p. 77.

<sup>(53)</sup> Idem, ibidem, p. 77.

<sup>(54)</sup> Idem, p. 78.

<sup>(55)</sup> MELO, J. E. S., op. cit., p. 155.

<sup>(56)</sup> AMARO, L. S., op. cit., p. 229.

<sup>(57)</sup> Idem, ibidem, p. 232.

<sup>(58)</sup> Idem, p. 235.

Segundo o autor, a acessoriedade dessas obrigações tributárias não pode ser entendida num sentido de dependência dessas obrigações relativamente à existência necessária de uma obrigação principal: “basta a *probabilidade* de existir obrigação principal”;<sup>59</sup> a probabilidade é essencial já que essas obrigações “são instrumentais e só há obrigações instrumentais na medida da possibilidade de existência das obrigações para cuja fiscalização aquelas sirvam de instrumento”.

Conclui o autor, portanto, que as obrigações acessórias, embora não dependendo da efetiva existência de uma obrigação principal, atrelam-se “à possibilidade ou probabilidade de existência de obrigações principais (não obstante, em grande número de situações, se alinhem com uma obrigação principal efetiva)”.<sup>60</sup>

Angela Maria da Motta Pacheco, admitindo a necessidade de que a obrigação deva ter um objeto avaliável patrimonialmente, aceita a denominação *obrigações* acessórias, utilizada pelo Código Tributário Nacional, na medida em que as prestações de fazer e não fazer que compõem o seu conteúdo “*podem perfeitamente ser avaliadas patrimonialmente*”. Segundo a autora, essa avaliação já é feita de antemão pela lei, ao instituir a sanção pecuniária pelo descumprimento das obrigações acessórias. “Embora, pois, a obrigação acessória não tenha valor patrimonial, é avaliável patrimonialmente; aliás, é o que a lei faz quando lhe determina como valor aquele da obrigação principal, quando ela, obrigação acessória, é descumprida”.<sup>61</sup>

### 3.3.2 Deveres instrumentais, formais ou simples deveres

Para Paulo de Barros Carvalho, a ausência de conteúdo patrimonial é decisiva para que um dever jurídico possa ser denominado obrigação. Para ele a designação “obrigações acessórias” é imprecisa, uma vez que “não apresentam o elemento caracterizador dos laços obrigacionais, inexistindo nelas a prestação passível de transformação em termos pe-

<sup>(59)</sup> Idem, p. 233.

<sup>(60)</sup> Idem, p. 234.

<sup>(61)</sup> PACHECO, A. M. M., *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*, p. 227.

cuniários”.<sup>62</sup> Tais normas criam uma relação jurídica entre o sujeito ativo (ente tributante) e o sujeito passivo (pessoa física ou jurídica), cujo objeto é um *fazer* ou *não-fazer* desprovido de conteúdo patrimonial; por essa razão é conveniente não confundir tais deveres tributários com a obrigação tributária propriamente dita.

Esses deveres, além de não terem natureza obrigacional, não são necessariamente acessórios. E tal ocorre porque, mesmo não havendo obrigação tributária, subsistem os deveres instrumentais (não-incidência, isenção, imunidade). Pense-se num intenso trabalho de fiscalização, com a imposição de diversos deveres ao sujeito passivo, ao termo do qual se apure que, em verdade, não se deu o fato gerador, cogitado pela fiscalização, e que, portanto, não nascera a relação jurídica obrigacional. “Pergunta-se: as *obrigações* (que são meros deveres) seriam *acessórias* de que, se não houve aquilo que o legislador do Código chama de *obrigação principal*? Ao cabo de contas, não são obrigações e, nem sempre, acessórias”.<sup>63</sup>

Prefere o autor, então, a expressão *deveres instrumentais ou formais* para designar aquela plêiade de condutas obrigatórias preordenadas à facilitação do conhecimento, controle e arrecadação da importância devida como tributo. “Deveres” já que não têm essência patrimonial e “instrumentais ou formais” porque, “encarados como providências instrumentais ou como a imposição de formalidades, tais deveres representam o meio de o Poder Público controlar o fiel cumprimento da prestação tributária, finalidade essencial na plataforma da instituição do tributo”.<sup>64</sup>

Para Marco Aurélio Greco, tanto a designação *obrigações acessórias* como aquela outra *deveres acessórios* não são absolutamente corre-

<sup>62</sup> CARVALHO, P. B., op. cit., p. 194.

<sup>63</sup> Idem, ibidem, p. 196. Consulte-se, ainda, no mesmo sentido: MELO, J. E. S., op. cit., p. 155. Luciano da Silva Amaro procura esclarecer o sentido da “acessoriedade” da obrigação dita acessória afirmando que aquela qualidade decorre da exigência de probabilidade de existência de alguma obrigação principal: “é que as obrigações ditas ‘acessórias’ são instrumentais e só há obrigações instrumentais na medida da possibilidade de existência das obrigações para cuja fiscalização aquelas sirvam de instrumento”; tais obrigações, portanto, “se atrelam à possibilidade ou probabilidade de existência de obrigações principais (não obstante, em grande número de situações, se alinham com uma obrigação principal efetiva)” (op. cit., p. 233-4).

<sup>64</sup> CARVALHO, P. B., op. cit., p. 196.

tas. A primeira delas porque a ausência de cunho patrimonial não autoriza a qualificação de *obrigação* a tais deveres; a segunda, por sua vez, é inexata na medida em que não há acessoriedade, uma vez que, se assim fosse, a inexistência do principal implicaria a inexistência dos acessórios; isto não sucede no âmbito tributário: “é que, mesmo nos casos de *imunidade* tributária, em que nunca surgirá uma obrigação (salvo alteração da Constituição), vinculando determinadas pessoas, ainda assim subsistem os deveres, que, por isso, não entendemos devam ser designados acessórios, mas simplesmente *deveres*”.<sup>65</sup>

Roque Antonio Carraza emprega a locução *deveres instrumentais* para designar os exigidos comportamentos *positivos* e *negativos* de colaboração com a Fazenda Pública, que, segundo ele, “tipificam deveres de índole administrativa, cujo objeto não pode ser aferido em pecúnia”,<sup>66</sup> daí a impropriedade da denominação *obrigações acessórias* empregadas pelo Código Tributário Nacional e pela doutrina tradicional que lhe seguiu os passos.<sup>67</sup>

### 3.3.3 Nossa posição

Partindo da lúcida análise realizada por José Souto Maior Borges, não vemos inconveniente algum na denominação empregada pelo Código Tributário Nacional quanto aos deveres tributários não patrimoniais, ali denominados *obrigações acessórias*. Não só porque obrigações são, mas porque acessórias também são. Aquele equívoco já apontado da importação de concepções civilistas deve ser evitado também quanto à compreensão desta última característica, a acessoriedade. A acessoriedade dessa obrigação tributária de cunho não patrimonial deve ser entendida dentro do sistema positivo tributário e não nos moldes do sistema positivo civil; aproxima-se da noção de *instrumentalidade*. Assim, concordamos com Amaro quando afirma que embora elas não dependam da efetiva existência de uma obrigação principal, atrelam-se “à possibilidade ou probabilidade de existência de obrigações principais (não obstante, em grande número de situações, se alinham com uma obrigação principal efetiva)”.<sup>68</sup>

<sup>65</sup> GRECO, M. A., *Norma jurídica tributária*, p. 42.

<sup>66</sup> CARRAZA, R. A., *Curso ...*, cit., p. 214.

<sup>67</sup> Idem, ibidem, p. 213.

<sup>68</sup> AMARO, L. S., op. cit., p. 234.

### 3.3.4 Princípio da legalidade e obrigação acessória

A imposição desses instrumentais também está sujeita a limites impostos pela Constituição Federal, não naqueles termos rígidos de reserva absoluta de lei formal impostos à criação e aumento de tributos, mas nos termos do disposto no art. 5.º, II, que prescreve que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse dispositivo, correlato mesmo da concepção do Estado de Direito, Democrático e Social determina que as imposições feitas aos cidadãos somente poderão ser feitas por lei formal. A reserva de lei é relativa e implica, conforme visto em capítulo anterior, a possibilidade de que parte da matéria seja disciplinada por outra fonte hierarquicamente inferior à lei, desde que a lei formal trace os limites e indique as bases dentro das quais aquela deva produzir-se.

Assim, somente a lei formal poderá definir os deveres instrumentais, cabendo às fontes normativas inferiores somente explicitar, esclarecer, especificar o que já está disposto na lei; não pode, pois, a norma inferior inovar, criando novos deveres além daqueles previstos na forma constitucional, isto é, na lei formal.

Nesse sentido, é exato o entendimento de Roque Antonio Carraza segundo o qual “os decretos, as portarias, os atos administrativos em geral, só podem existir para tornar efetivo o cumprimento dos deveres instrumentais criados pela lei. Assim, v.g., se ela obriga uma classe de comerciantes a manter livros fiscais, pode o decreto regulamentar estabelecer o tipo, o tamanho e o modelo dos mesmos, bem como a forma de preenchê-los, de modo a facilitar-lhe o manuseio”.<sup>69</sup>

Em conformidade com a ordem constitucional é que deve ser entendida a expressão *legislação tributária* inserida no § 2.º do art. 113 do Código Tributário Nacional, que somente pode referir-se, como vimos, à lei em sentido formal: “somente poderão ser exigidas prestações positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, de quem quer que seja, no pressuposto de haver lei que disponha nesse sentido”.<sup>70</sup>

Por outro lado, deve-se atender ao que dispõe o art. 114 do Código Tributário Nacional: “Fato gerador da obrigação principal é a situação

definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Assim, quando a obrigação principal tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, seu “fato gerador” será o descumprimento da obrigação principal que tem por objeto o pagamento de tributo ou descumprimento de obrigação acessória; tal “fato gerador”, como está expresso no dispositivo em questão, deve estar definido em lei.

A importância do tema para o presente trabalho não escapou à arguta inteligência de Roque Antonio Carraza, quando observa que o respeito à legalidade na imposição dos deveres instrumentais cresce em importância “na medida em que a Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, passou a considerar *crimes contra a ordem tributária* o descumprimento, por parte dos contribuintes, de deveres instrumentais tributários”.<sup>71</sup> Concluindo o autor que “parece óbvio que não tem sentido um contribuinte poder vir a ser condenado a uma pena privativa da liberdade (reclusão ou detenção, conforme a gravidade da infração cometida) pelo descumprimento de um dever instrumental tributário que lhe tenha sido imposto por ato normativo infralegal (decreto, portaria, instrução ministerial, ato administrativo). Pelo contrário, estamos convencidos de que só a lei pode obrigar o contribuinte a prestar declarações, fornecer notas fiscais, manter livros etc. Esta convicção mais se robustece em face do art. 5.º, XXXIX, da CF, que preceitua, com todas as letras: ‘não há crime sem lei anterior que o defina’. Ora, os crimes contra a ordem tributária dependem, para se tipificarem, do descumprimento de deveres instrumentais tributários. Estes, portanto, completam (ou vão completar) a norma jurídica penal que criou, *in abstracto*, os mencionados delitos. Devem, pois, também ser criados por meio de lei”.<sup>72</sup>

### 3.3.5 Sanções pelo descumprimento de obrigação acessória

Conforme foi visto linhas atrás, o descumprimento de obrigação acessória é ilícito, “fato gerador” de sanção tributária<sup>73</sup> que pode ter natureza pecuniária, acima analisada, ou não.

<sup>69)</sup> CARRAZZA, R. A., op. cit., p. 215.

<sup>70)</sup> CARVALHO, P. B., op. cit., p. 200.

<sup>71)</sup> CARRAZZA, R. A., *Curso ...*, cit., p. 218.

<sup>72)</sup> Idem, ibidem, p. 218-9.

<sup>73)</sup> A possibilidade de que o descumprimento da obrigação principal e/ou da obrigação acessória integrem o tipo penal será analisada em capítulo próprio (cf. Capítulo 4, item 4.4).

Um rol das espécies de penalidades tributárias foi elaborado por Ruy Barbosa Nogueira nos seguintes termos: a) penas pecuniárias; b) apreensões; c) perda de mercadorias; d) sujeição a sistema especial de fiscalização; e e) interdições.<sup>74</sup>

## A TUTELA PENAL E AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

SUMÁRIO: 4.1 Introdução – 4.2 Tutela penal de bens jurídicos superindividuais – 4.3 O sistema tributário na Constituição Federal e sua relevância penal – 4.4 Limites da relevância constitucional da arrecadação tributária para fins de tutela penal: 4.4.1 A tutela penal da arrecadação tributária e as obrigações tributárias principais; 4.4.2 A tutela penal da arrecadação tributária e as obrigações tributárias acessórias: 4.4.2.1 O grau de antecipação da tutela e as obrigações tributárias acessórias – 4.5 Bem jurídico tutelado, antecipação da tutela e obrigações tributárias: alguns aspectos relevantes no direito positivo: 4.5.1 Os arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990; 4.5.2 O art. 2.º, II, da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e o art. 168-A, § 1.º, I, do Código Penal – 4.6 As penas restritivas de direitos (Lei 9.714/98).

### 4.1 Introdução

Analizados os requisitos necessários para que se possa afirmar de um bem ou valor constituir um *bem jurídico-penal*, isto é, cujas qualificações lhe fazem *digno ou merecedor de tutela penal*, investigado o sistema constitucional tributário e as obrigações tributárias, é hora de investigar se nesse sistema identifica-se um núcleo axiológico digno da tutela penal.

Como vimos, as funções atribuídas constitucionalmente ao tributo fazem com que os interesses a ele referentes sejam de natureza coletiva, na medida em que não se referem aos indivíduos singularmente considerados, mas, sim, a toda a coletividade.

Por essa razão, necessário partirmos da análise da tutela penal dos interesses coletivos para, então, identificarmos o valor merecedor de

<sup>(74)</sup> NOGUEIRA, R. B., op. cit., p. 206-10.

tutela penal dentro do sistema constitucional tributário, quando, então, estaremos munidos dos requisitos imprescindíveis para compreender o papel das obrigações tributárias dentro dessa tutela.

Cumpra destacar que a investigação se limita ao aspecto do exclusivo *merecimento de pena*, isto é, da relevância constitucional do fenômeno tributário para fins de investigar os limites de antecipação da tutela, âmbito dentro do qual, como veremos, assumem especial importância as diversas espécies de obrigações tributárias.

Por tais razões, os aspectos da tutela penal ligados à *necessidade de pena* não serão tratados porque exorbitam do âmbito da presente pesquisa, o que não implica descurar de sua importância, na medida em que também esses aspectos formam parte dos requisitos que autorizam o emprego da tutela penal para a proteção de bens jurídicos. Não obstante, alguns comentários a respeito do tema foram introduzidos, quando imprescindíveis.

As expressões *merecimento de pena* e *necessidade de pena* devem ser entendidas, advirta-se, conforme delimitação proposta no Capítulo 1, item 1.4.2, *supra*. Assim, o *merecimento de pena*, ou a dignidade penal, envolve a consideração de um bem ou valor constitucional como condição essencial à garantia e implementação da dignidade e dos direitos fundamentais da pessoa humana; somente um bem ou valor dessa categoria, em nosso entender, pode ser considerado *bem jurídico-penal*; a *necessidade de pena*, ou carência de tutela penal, por sua vez, implica a comprovação da insuficiência de outras espécies de sanção na tutela do bem jurídico e a avaliação da danosidade social da conduta.<sup>1</sup>

<sup>(1)</sup> A advertência é necessária, já que, “Difícilmente, portanto, conhecerá a ciência penal matéria que suscite maior dissensão de opiniões. Tudo é questionado e controvertido nesta Babel em que se converteu a doutrina do merecimento de pena e da necessidade de tutela penal, onde, falando todos o mesmo, raros são os que falam da mesma coisa” (ANDRADE, M. C., *Merecimiento ...*, cit., p. 155). Assim, alguns entendem que *merecimento* e *necessidade de pena* devem ser fundidos num conceito unitário e superior; outros, que formariam um “quarto nível” ou “grau” na teoria do delito (cf. ROMANO, M., *Merecimiento de pena, necesidad de pena y teoría del delito*, especialmente p. 141-2, com farta referência bibliográfica a respeito da doutrina italiana na p. 139, n. 1; ANDRADE, M. C., *Merecimiento ...*, cit., p. 169-172; LUZÓN PEÑA, D. M., *La relación del merecimiento de pena y de la necesidad de pena con la estructura del delito*, p. 117-9).

## 4.2 Tutela penal de bens jurídicos superindividuais

A questão relativa aos bens jurídicos superindividuais,<sup>2</sup> em contraposição aos bens jurídicos individuais, surge quando se constata a existência de bens que não são referíveis a uma pessoa determinada. Talvez a distinção, em verdade, seja reminiscência da superada concepção de Feuerbach, segundo a qual o bem jurídico identificava-se com um direito subjetivo.

À vida em sociedade, tanto naquela época como na atual, sempre corresponderam valores que superavam interesses ou direitos individuais e que se estendiam a grande número de consorciados, determináveis ou não.

O que ocorre, certamente, é que esses valores superindividuais tiveram alteração em seu conteúdo com o passar dos anos. O que constituía um valor superindividual há um século pode não o ser hoje e vice-versa.<sup>3</sup> Um exemplo típico dessa transformação do conteúdo desses valores é o meio ambiente, que somente no século passado passou a ser reconhecido como valor superindividual digno de proteção jurídica.

Que valores superindividuais sempre existiram é algo que não se pode negar. Sucede que o moderno modelo constitucional de Estado – que estamos analisando desde o início deste trabalho, o Estado de Direito, Democrático e Social –, operou um aumento dos valores de natureza coletiva, quando comparado ao seu antecessor Estado de Direito Liberal.<sup>4</sup>

<sup>(2)</sup> Preferimos essa denominação mais ampla tendo em vista que, como observa Rodolfo de Camargo Mancuso, os “interesses superindividuais” formam o gênero no qual se incluem tanto os “interesses coletivos” como os “interesses difusos” (*Interesses difusos: conceito e legitimação para agir*, p. 73).

<sup>(3)</sup> No entendimento de José Luís Bolzan de Moraes, porém, a transformação dos interesses individuais em coletivos e difusos é inexorável, o que não implica se lhes negar o caráter subjetivo, “mesmo que este seja mediatizado por uma coletividade indeterminada ou mesmo indeterminável, até porque tais interesses pertencem a todos e a ninguém, a todos e a cada um” (*Do direito social aos interesses transindividuais: o Estado e o direito na ordem contemporânea*, p. 111-2).

<sup>(4)</sup> Conforme põe em relevo Manuel da Costa Andrade, a respeito dos bens jurídicos do Direito Penal Econômico, numa perspectiva genética, são eles “em grande maioria um produto histórico do intervencionismo do Estado moderno na vida econômica” (A nova lei dos crimes contra a economia

Observa João Marcello de Araújo Júnior que, nos “Estados Democráticos de Direito os abismos tendem a ser eliminados e as desigualdades corrigidas. Nesse tipo de Estado proclama-se o dever dos poderes públicos de promover as condições para que a liberdade e a igualdade sejam reais e efetivas, bem como o de remover os obstáculos a tais objetivos. No Estado Democrático de Direito, a imagem abstrata do homem livre e igual é substituída pela do homem condicionado e desigual. A imagem do homem, própria do Estado Democrático de Direito, é a do homem situado, do homem nas suas condições concretas; do homem em seu posto de trabalho, como trabalhador dependente; do homem como consumidor; do homem em seu ambiente; do homem como participante da ordem econômica, afeta a fins sociais. Este é o motor normativo da transformação do catálogo dos bens jurídicos, que experimentam os Códigos Penais atuais”.<sup>5</sup>

O mesmo fenômeno foi observado por Maria da Conceição Ferreira da Cunha quando destacou que os avanços científicos e tecnológicos fizeram surgir novas formas de ameaças à dignidade da pessoa humana. Valores superindividuais como o ambiente e a economia passaram a integrar e a receber respaldo constitucional. Os bens do domínio econômico-social, por exemplo, expressam a dimensão solidarística das atuais Constituições de Estados de Direito material (social), sendo difícil esta-

(Dec.-Lei 26/84 de 20 de janeiro) à luz do conceito de “bem jurídico”, p. 93). Ainda tratando do direito penal econômico, destaca Dias que: “Tanto no direito penal geral como no direito penal econômico temos a ver com a ofensa a verdadeiros bens jurídicos: só que os daquele se relacionam com o livre desenvolvimento da personalidade de cada homem como tal, enquanto os deste se relacionam com a atuação da personalidade do homem enquanto fenômeno social, em comunidade e em dependência recíproca dela. Desta forma, de resto, se ligam uns e outros à ordem de valores, ao ordenamento axiológico que preside à Constituição democrática do Estado; simplesmente, enquanto os bens jurídicos do direito penal geral se devem considerar concretização dos valores constitucionais ligados aos direitos, liberdades e garantias fundamentais dos cidadãos, os bens jurídicos do direito penal econômico surgem como concretização dos valores ligados aos direitos sociais e à organização econômica contidos ou pressupostos na Constituição” (DIAS, J. F., Breves considerações sobre o fundamento, o sentido e a aplicação das penas em direito penal econômico, p. 37).

<sup>(5)</sup> ARAÚJO JÚNIOR, J. M., *Dos crimes contra a ordem econômica*, p. 34-5.

belecer, segundo ela, uma hierarquia *a priori* entre esses bens e os bens pessoais devido à complexidade das realidades valoradas positivamente em seu âmbito.<sup>6</sup>

O aumento dos valores superindividuais trouxe consigo o agigantamento e a indeterminação das normas que os protegiam. O agigantamento da variedade de valores coletivos e da respectiva regulamentação legal. A indeterminação do conteúdo desses valores que, às vezes, envolviam ao mesmo tempo o “tudo” e o “nada”.

Essas mudanças foram logo sentidas pelo Direito Penal atingido por hipertrofia assustadora na proteção de valores superindividuais desprovidos de determinação, ocasionando o temor de que o Direito Penal perdesse o seu eixo axiológico – a pessoa humana – passando-se a discutir, até mesmo, a existência dos assim chamados “bens jurídicos superindividuais”, havendo determinada corrente de pensamento que chegou ao ponto de negar-lhes existência.

Não se pode negar – nem é preciso – a existência de bens jurídicos superindividuais. Este mesmo modelo de Estado que tanto agiganta os interesses de tal natureza o faz, como vimos, explicitamente em nome e em prol da consecução da dignidade da pessoa humana. Não há perigo, desde que se mantenha esse limite em mente, na proteção penal de valores superindividuais, desde que essenciais, de relevo constitucional<sup>7</sup> e reconduzíveis à pessoa humana, ou seja, desde que sejam *bens jurídico-penais*. Logo, desde que se possam agregar aos valores daquela natureza esses qualificativos que os tornam aptos a tornar-se objeto da tutela penal, configurado está o merecimento de pena.

Constatado o merecimento de pena, que envolve igualmente bens jurídico-penais individuais e superindividuais, outra questão é saber se haveria hierarquia entre eles. Ora, na medida em que um valor ou interesse com relevância constitucional, para caracterizar-se como *bem jurídico-penal* e ser, portanto, merecedor de tutela penal, deve ser reconduzível à pessoa humana, entendemos mal colocada a questão. Na verdade, não há conflito algum entre bens jurídico-penais individuais e bens

<sup>(6)</sup> CUNHA, M. C. F., *op. cit.*, p. 322-5.

<sup>(7)</sup> João Marcello de Araújo Júnior, tratando dos crimes contra a ordem econômica, afirma que as manifestações desse bem devem refletir a ordem axiológica constitucional (*op. cit.*, p. 37).

jurídico-penais superindividuais na medida em que estes diferem daqueles somente no que diz respeito ao número de pessoas potencialmente envolvidas (determinável ou não) e na instrumentalidade relativamente aos primeiros; em sua essência, dirigem-se ao mesmo valor fundante da ordem jurídica constitucional: a dignidade da pessoa humana.

Nesse sentido, pondera Cesare Pedrazzi que a questão não é a de eleição entre os interesses contrapostos – individuais e superindividuais –, mas sim a de ponderação: “Não se trata de tutelar juridicamente um interesse individual, como merecedor de proteção exclusiva, senão de buscar um ponto de equilíbrio; de criar formas de tutela que tenham em conta também os interesses contrapostos, que deverão ser limitados, mas que não podem ser sacrificados por inteiro”.<sup>8</sup>

Tal posição de igualdade, sob o ângulo do merecimento de pena, não afasta, porém, a hipótese de se poder identificar, em alguns casos e conforme já visto, uma hierarquia entre os bens jurídico-penais. Ocorre que essa hierarquia pode dar-se no interior do rol dos bens jurídico-penais individuais, no interior dos bens jurídico-penais superindividuais e entre eles. Tal hierarquia, porém, não se funda no caráter individual ou superindividual do bem, mas, sim, nas opções valorativas encontradas no seio da Constituição. Sendo assim, é perfeitamente plausível que determinado *bem jurídico-penal transindividual* esteja em posição hierárquica superior a determinado *bem jurídico-penal individual*, e vice-versa.<sup>9</sup>

O fato de a Constituição Federal impedir a abolição dos direitos fundamentais individuais e não a dos direitos sociais não implica que estes, em termos de tutela penal, não tenham importância equivalente àquela dos direitos fundamentais individuais. O que o texto constitucional proíbe é a sua *abolição* mas não a sua *restrição*, esta, sim, permitida e até mesmo regulada na própria Constituição. Exemplo é a própria previsão constitucional da pena privativa de liberdade. O que a proibição

<sup>(8)</sup> PEDRAZZI, C., El bien jurídico en los delitos económicos, p. 284.

<sup>(9)</sup> O bem jurídico *meio ambiente* (coletivo) sobrepõe-se ao da *propriedade* (individual). A hierarquia, nesse caso, é estabelecida pela própria Constituição Federal que, em seu art. 186, II, determina que a propriedade rural cumpre sua função social quando sua utilização se pauta pela preservação do meio ambiente. O desatendimento desse requisito, dentre outros, autoriza a desapropriação da propriedade pela União (art. 184, *caput*, da CF).

constitucional deixa claro, portanto, e em nosso entendimento, é que o valor da pessoa humana, individualmente considerada, deve preponderar sobre quaisquer outros interesses, no sentido de que, como vimos, para que estes outros interesses possam ser dignos de tutela penal devem ser reconduzíveis a ela, caso em que sua proteção poderá ser implementada por uma sanção que *restringe* direitos fundamentais individuais.

Um *interesse superindividual*, na medida em que não seja reconduzível à pessoa humana por uma relação teleológica, não pode sequer ser entendido como *bem jurídico-penal*, logo, não está apto a ser tutelado penalmente.

Luiz Régis Prado já havia abordado a questão concluindo, em consonância com nosso entendimento, que em um Estado democrático, onde prepondera o valor da pessoa humana, “não se pode prescindir de reclamar como mínimo uma determinada gravidade na repercussão do interesse coletivo na esfera individual”.<sup>10</sup> Advertindo que a renúncia a esta diretriz implica o risco de hipertrofia do Direito Penal verificável em quase todo Estado Social, através do que ele denomina *administrativização* da tutela penal.

Em sentido convergente, ainda, o posicionamento de Giovanni Fiandaca e Francesco Palazzo.

Para o primeiro, não se pode estabelecer, a partir da Constituição, uma hierarquia entre bens superindividuais e individuais, já que no texto constitucional italiano o princípio personalista é integrado pelo de solidariedade. Maior harmonia com a Constituição se alcançará na medida em que se conceba os bens superindividuais como bens de natureza “instrumental”, ou seja, teleologicamente orientados à realização de concretos interesses individuais.<sup>11</sup>

Francesco Palazzo, por sua vez, parte da premissa de que na origem de todo bem penalmente tutelável deve estar uma necessidade individual, com dimensão e relevância social e precisamente concretizada. Premissas que derivam, conforme observa, da natureza pessoal e pública da sanção criminal e das exigências fundamentais de garantia.<sup>12</sup>

<sup>(10)</sup> PRADO, L. R., op. cit., p. 91.

<sup>(11)</sup> FIANDACA, G., op. cit., p. 72.

<sup>(12)</sup> PALAZZO, F. C., I confini ..., cit., p. 466-7.

Os primeiros requisitos, observa, estão perfeitamente preenchidos pelos interesses superindividuais. Não se pode negar que na base desses interesses há uma relação interpessoal dirigida a um interesse final individual: “substancialmente, os interesses difusos e/ou coletivos caracterizam-se pelo fato – por assim dizer – de homogeneizar, coagular, amalgamar uma série indeterminada de posições de vantagem ou de necessidade individual, por isso que a ofensa ao interesse superindividual se revela, se não sempre com capacidade difusiva indeterminada, certamente capaz de incidir – mediatamente – sobre uma *pluralidade* de posições individuais”.<sup>13</sup> O mesmo não se pode dizer, ressalva ele, de forma geral, no tocante às “funções” e aos “interesses instrumentais”, nos quais raramente se identifica a necessária relevância social.<sup>14</sup>

Por essas razões, entende de todo descabida a polêmica acerca da possibilidade ou não de tutela penal desses interesses. Mais que isso, adverte, o problema é outro: “é aquele de precisar critérios e técnicas de tutela que, inspirando-se na assinalada exigência da relação interpessoal, garantam *fattispecie* a um só tempo circunscritas e funcionais, isto é, coerentes com a instância da *extrema ratio*”.<sup>15</sup>

Tratando especificamente dos bens jurídicos no âmbito do Direito Penal Econômico, que são, por sua própria natureza, superindividuais, destaca Bustos Ramírez que tais bens se ligam ao funcionamento do sistema e são, assim, próprios do âmbito macrosocial. Essa característica coloca em evidência a alta potencialidade lesiva das condutas que os ataquem. Por outro lado, são bens jurídicos que, imprescindíveis ao funcionamento do sistema, destinam-se à proteção dos bens jurídicos microsociais, que constituem a base de existência do sistema:

“Isto quer dizer que os bens jurídicos ligados ao funcionamento do sistema estão em relação teleológica com os que constituem sua base de existência. Por isso, se pode afirmar que os bens jurídicos macrosociais estão ao serviço dos bens jurídicos microsociais. E daí que, conseqüentemente, há que assinalar que os bens jurídicos macrosociais estão subordinados aos microsociais, são de uma ordem hierárquica inferior, de menor qualidade, ainda que possam ter uma maior danosidade social.

<sup>(13)</sup> PALAZZO, F. C., I confini ..., cit., p. 473.

<sup>(14)</sup> Cf. *infra*.

<sup>(15)</sup> PALAZZO, F. C., I confini ..., cit., p. 473.

Essa maior danosidade social não há de levar à confusão de sobre-pô-los à pessoa, pois então perdem seu sentido e significação e passam a constituir-se em transpessoais, fundamentados em uma pura eléquia ou abstração, ou, como tem sucedido nos regimes ditatoriais ou totalitários, na pura razão de Estado. Com isto, a pessoa passa a estar a serviço do funcionamento do sistema, no caso que nos interessa ao serviço da livre e limpa concorrência, subordinando a esta, então a vida, a saúde, a liberdade etc.”<sup>16</sup>

Se considerarmos que os bens jurídicos superindividuais, para receberem tal qualificação, necessariamente devem estar orientados teleologicamente à proteção da pessoa humana,<sup>17</sup> o entendimento de Bustos Ramírez vem de encontro ao nosso. Devendo-se ponderar que sua afirmativa a respeito da proibição de se sobrepor os bens jurídicos superindividuais aos individuais deriva, justamente, da ausência desse requisito de referibilidade à pessoa humana, que, sanada, entra em perfeita consonância com a postura que até aqui vem sendo proposta.

Essa consonância se estabelece, sem nenhuma ressalva, com o entendimento de Mir Puig, quando observa que, quanto à possibilidade de se valorar os interesses superindividuais como bens jurídico-penais, há dois enfoques possíveis. Um deles é contemplá-los desde o ponto de vista de sua importância para o sistema social; o outro é basear tal valoração em função de sua repercussão nos indivíduos: “O primeiro é o adotado pelo Estado social autoritário, caracterizado por subordinar o indivíduo ao todo social. O Estado social democrático há de preferir o segundo enfoque: importam-lhe os interesses coletivos *na medida em que* condicionem a vida dos indivíduos”.<sup>18</sup> Dessa forma, o sistema social coloca-se a serviço do indivíduo e não o contrário: “Creio que esta é uma via de raciocínio que deve atender-se se se quer evitar a perigosa tendência que possui todo Estado social a hipertrofiar o Direito Penal através

<sup>(16)</sup> BUSTOS RAMÍREZ, J., Perspectivas atuais do direito penal econômico, p. 5-6.

<sup>(17)</sup> Jorge de Figueiredo Dias adverte que a aceitação da plena legitimidade de bens jurídicos *transpessoais, coletivos, comunitários ou sociais* “não afeta a natureza em última instância ‘antropocêntrica’ da tutela penal” (*Questões* ..., cit., p. 74).

<sup>(18)</sup> MIR PUIG, S., op. cit., p. 164.

de uma *administrativização* de seu conteúdo de tutela, que se produz quando se prima em excesso pelo ponto de vista da *ordem coletiva*".<sup>19</sup>

Isto implica reconhecer que a importância social de um interesse superindividual dependerá da comprovação do dano que sua ofensa está apta a causar a cada indivíduo: "A questão que se coloca neste ponto, é a de se a extensão do interesse a amplas camadas da população, deve conduzir a afirmar a suficiente importância de tal interesse para que possa converter-se em objeto do Direito Penal. Pode suceder que um interesse muito difundido na sociedade não afete a cada indivíduo mais que de forma leve. O Estado social não pode desconhecer o significado que, por si só, implica a extensão social de um determinado interesse, porém tampouco há de prescindir de exigir como um mínimo uma determinada gravidade na repercussão do interesse coletivo em cada indivíduo".<sup>20</sup>

### 4.3 O sistema tributário na Constituição Federal e sua relevância penal

Buscaremos, agora, empreender uma investigação que nos possibilite identificar um bem jurídico suficientemente concreto e determinado, apto a exercer as funções de limitação do *ius puniendi* e crítica do sistema positivo de tutela penal-tributária. Para isto, conforme já vimos, devemos investigar no Texto Constitucional a presença de um valor essencial, concreto e determinado, e reconduzível à pessoa humana. Estes os requisitos necessários, num primeiro plano, à afirmação do *merecimento de pena*.

Quando analisamos as funções do tributo na Constituição,<sup>21</sup> podemos conferir como o modelo constitucional do Estado de Direito, De-

<sup>(19)</sup> MIR PUIG, S., op. cit., p. 164.

<sup>(20)</sup> Idem, ibidem, p. 165. Além da importância social do bem jurídico-penal, adverte o autor que é imperiosa a constatação da necessidade de sua proteção penal, ou seja, é preciso demonstrar que outros meios de defesa menos lesivos não tiveram sucesso na proteção outorgada. Embora não se aprofunde na questão, serve ela, segundo ele, para demonstrar que o princípio de exclusiva proteção de bens jurídico-penais é somente um dos diversos princípios que devem limitar o *ius puniendi* num Estado Social e Democrático de Direito (idem, p. 167).

<sup>(21)</sup> Luis Gracia Martín assevera que "não se pode discutir que se deve partir da idéia de tributo para encontrar o bem jurídico protegido" (*Las*

mocrático e Social se reflete na estruturação do sistema tributário nacional. Um sistema destinado, essencialmente, a servir de instrumento ao alcance das metas de justiça e igualdade sociais. Como afirmou Misabel Derzi, "pessoalidade, seletividade, extrafiscalidade e progressividade são princípios que espelham a busca da maior justiça tributária".<sup>22</sup>

Dentro da atividade financeira do Estado – obtenção de recursos, sua gestão e aplicação na consecução dos objetivos do Estado –, o tributo é o instrumento por excelência para a obtenção de recursos, limitando-se o sistema tributário nacional a estruturar normativamente uma parte dessa atividade: a obtenção de receita tributária. As demais – gestão e aplicação –, escapam ao domínio do sistema tributário nacional.<sup>23</sup>

Não obstante isso, esse sistema determina, em alguns casos, a destinação do produto da arrecadação dos tributos, destinação que constitui um dos instrumentos, a partir do qual podemos compreender axiologicamente a função do tributo dentro de nosso modelo constitucional de Estado.<sup>24</sup>

Outrossim, a própria dinâmica da incidência e cobrança das exações tributárias encerra em si mecanismos que lhe permitem, já neste

*infracciones de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*, p. 76).

<sup>(22)</sup> BALEEIRO, A., *Limitações ...*, p. 9.

<sup>(23)</sup> Embora escapem ao domínio do sistema constitucional tributário, inegável sua importância constitucional na medida em que a gestão e aplicação da receita pública ligam-se, com maior proximidade até do que a formação dessa receita (a arrecadação tributária aí incluída) à consecução da dignidade da pessoa humana, objetivo último do Estado de Direito, Democrático e Social. Interessante, nesse sentido, o artigo de autoria de Ricardo Abdul Nour quanto à responsabilidade do Estado na gestão e aplicação da receita tributária (Responsabilidade tributária do Estado).

<sup>(24)</sup> Sob o ângulo de um Direito Penal direcionado à tutela de bens jurídicos, a destinação do produto arrecadado é fundamental. Nesse sentido, assevera Pablo Sánchez-Ostiz Gutiérrez que: "Separar e desvincular o tributo daquilo que lhe dá sentido, uma necessidade, formalizada, facilmente pode levar a considerá-lo, e em geral a atividade tributária, como uma ingerência de poder sem justificação. O que conduz, sem dúvida, a antigas concepções dos delitos tributários como desprovidos de bem jurídico – não só penal, senão, em geral, de objeto protegido –, de maneira que figuravam como delitos formais" (*El delito contable tributario: interpretación y análisis dogmático del artículo 350 bis del código penal*, p. 183).

momento, atuar na consecução das metas estabelecidas para o sistema tributário. Esses mecanismos se inserem no que se denomina *extrafiscalidade*: “emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários”.<sup>25</sup>

Na *extrafiscalidade*, temos o tributo utilizado como instrumento de intervenção e consecução de metas sociais e econômicas, passíveis de serem alcançadas quer através de *incentivos fiscais*, quer de *desestímulos fiscais*. A Constituição de 1988 expressamente reconhece e emprega a *extrafiscalidade*, quer a estimuladora, quer a desestimuladora, como instrumento *tributário* de consecução das metas do Estado de Direito, Democrático e Social.

Os *incentivos fiscais* podem ser concedidos por meio de imunidades, isenções, concessão de créditos presumidos, remissões, prêmios, alíquotas reduzidas, devolução do tributo pago. São, portanto, instrumentos que limitam, suprimem ou diminuem a carga tributária em determinadas situações.

Os *desestímulos fiscais*, por sua vez, “induzem os contribuintes a não assumirem condutas que, embora lícitas, são havidas por impróprias, sob os aspectos político, econômico ou social”.<sup>26</sup> Trata-se de tributos extrafiscais “proibitivos”, nos quais, nas palavras de Alfredo Augusto Becker, “a percepção do tributo contraria o objetivo do Estado, pois aquilo que o Estado realmente deseja não é o tributo, mas sim aquele específico *reflexo econômico-social* que resulta da circunstância dos indivíduos *evitarem ou se absterem* de realizar a hipótese de incidência do tributo ‘proibitivo’”.<sup>27</sup> Tais objetivos são alcançados através da exacerbação da carga tributária.

A *extrafiscalidade*, estimuladora ou desestimuladora, submete-se e se orienta segundo os valores constitucionais que a autorizam e fundamentam: somente poderá ter lugar quando estiver envolvida a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a consecução do desenvolvimento nacional, da erradicação da pobreza, da redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3.º da CF), da função social da proprieda-

<sup>(25)</sup> CARVALHO, P. B., op. cit., p. 149.

<sup>(26)</sup> CARRAZZA, R. A., *Curso de direito constitucional tributário*, p. 443-4, n. 4.

<sup>(27)</sup> BECKER, A. A., op. cit., p. 541.

de (art. 5.º, XXIII) e de outros valores constitucionalmente reconhecidos, como a educação, a cultura, a instituição familiar.

Todos os valores, portanto, que fundamentam e dirigem o sistema tributário nacional visam, em última análise, a fomentar a dignidade da pessoa humana. Algumas vezes o fomento se dá de forma mais direta – como na arrecadação dirigida à formação da receita destinada ao adimplemento das prestações sociais a cargo do Estado –, outras vezes de forma reflexa – como na implementação da política econômica segundo os cânones do art. 170 da Constituição.

Coube-nos identificar, ainda, como esse instrumento pode ser empregado no alcance daquelas metas: a) como instrumento por excelência na formação da receita pública, destinada à manutenção da estrutura dos três Poderes, à segurança interna e à defesa externa do País e às prestações sociais a cargo do Estado; b) como redistribuidor de riquezas, quer entre classes sociais, quer entre regiões do País, c) como instrumento de realização da política econômica teleologicamente orientada, de acordo com as normas inseridas no Título VII (“Da ordem econômica e financeira”).<sup>28</sup>

O fundamento constitucional primário da imposição tributária pode, então, ser encontrado no art. 3.º, I, da Constituição, que estabelece os objetivos fundamentais do Estado, elegendo como um deles a construção de uma sociedade solidária. Por outro lado, destina-se também à consecução de objetivos elencados no mesmo dispositivo constitucional: construir uma sociedade livre, justa, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, promover o bem de todos (art. 3.º, I a IV).<sup>29</sup>

<sup>(28)</sup> Luis Gracia Martín, relativamente ao direito constitucional espanhol, pondera que a figura jurídica do tributo – cada tributo singular – está destinada a cumprir três funções: financeira, de justiça e político-econômica ou político-social. Sendo que essas funções, em seu entender, devem constituir, após uma maior concreção, o bem jurídico protegido pelo Direito Penal Tributário, pelos tipos delituosos e pelas infrações administrativas tributárias (op. cit., p. 77).

<sup>(29)</sup> Em sentido convergente, o entendimento de Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas segundo o qual o tributo “deixou de ser uma agressão ao patrimônio do indivíduo, para ser uma exigência de solidariedade social, e, deste modo, as funções extrafiscais do tributo são exigidas pelos objetivos fundamen-

Não se pode negar, portanto, que a Constituição reconhece e disciplina o interesse *superindividual* na arrecadação tributária axiológica-mente orientada e implementada segundo os valores constitucionais fundamentais antes elencados. Essa orientação axiológica, já delineada, é que estabelece uma relação de instrumentalidade entre a arrecadação tributária e a consecução e proteção da dignidade da pessoa humana.

Instrumentalidade que é menos intensa quando examinamos o sistema tributário como formador de receita pública, isto porque, como vimos, esse sistema não está, em princípio, destinado à gestão e aplicação desses recursos. Torna-se mais intensa, porém, ao ser abordado sob o ângulo da extrafiscalidade, quando, então, destina-se, nos limites de suas possibilidades, a cooperar na fomentação direta das metas do Estado de Direito, Democrático e Social, delineado na Constituição Federal.

Ocorre que essa dissociação entre fiscalidade e extrafiscalidade somente é possível numa análise estática do sistema tributário. Numa análise dinâmica, torna-se praticamente impossível dissociar as finalidades, na medida em que a incidência de cada um dos tributos já é elaborada; às vezes pela própria Constituição, como no caso das imunidades, simultaneamente com finalidades fiscais (formação de receita) e extrafiscais (alcance de metas socioeconômicas).

Tendo em vista as potencialidades dinâmicas que, tanto quanto as estáticas, fundamentam o juízo positivo acerca do valor da tributação dentro de nosso ordenamento constitucional, entendemos que não se pode identificar o *patrimônio público* como bem jurídico tutelável no seio do atual sistema constitucional tributário.<sup>30</sup>

tais da República Federativa do Brasil, elencados, entre outros, no art. 3.º da CF – a justiça, a solidariedade e a redução das desigualdades sociais e regionais” (*Questões relevantes de direito penal tributário*, p. 32-3).

<sup>(30)</sup> Nesse mesmo sentido, quanto ao direito espanhol, pondera Luis Gracia Martín que o conceito de patrimônio público é insuficiente e inadequado para captar a dimensão do injusto específico dos delitos tributários. Tomando-se como referência o patrimônio público ou o Erário público como bem jurídico, já não se poderá identificar um injusto material específico que legitime a criação de delitos tributários autônomos, quando, então, os atentados contra tal bem deveriam encontrar sua tipificação no mesmo rol dos crimes contra o patrimônio previstos no Código Penal. Além disso, se assim fosse, não se compreende por que se proteger penalmente somente os ingressos tributários

Mesmo que entendêssemos o patrimônio público numa acepção dinâmica, isto é, em função do desenvolvimento da personalidade da sociedade civil,<sup>31</sup> ainda assim, não encerraria ele toda a dimensão da arrecadação tributária constitucionalmente prevista, na medida em que estaríamos subtraindo ao conceito material do bem jurídico tutelável justamente o seu aspecto extrafiscal.<sup>32</sup>

Ademais, o patrimônio público não é formado apenas pela receita tributária. Como foi visto no segundo capítulo, essa receita é apenas uma dentre as que financiam a atividade estatal.<sup>33</sup>

e não outros ingressos públicos de igual natureza financeira mas que não têm sua fonte nos tributos. O bem jurídico do patrimônio público, por outro lado, não está apto a cumprir a função de critério diretor da construção dogmático-jurídica e de interpretação dos tipos do Direito Penal Tributário e, finalmente, a abordagem patrimonialista tem de fazer gravitar o injusto do resultado no dano patrimonial, quando se constataria que os delitos tributários individuais, mesmo os de grande proporção, não se traduzem em dano grave aos ingressos tributários, razão pela qual, sob essa perspectiva, teriam de ser considerados danos insignificantes (op. cit., p. 50-5).

<sup>(31)</sup> Que é a concepção adotada por Elio Lo Monte: “O patrimônio, como bem jurídico protegido pela legislação tributária, é considerado não numa posição estática, mas na sua relação, em termos de interesse, com a pessoa do titular. Em outras palavras, o patrimônio é visto em função do desenvolvimento da personalidade na sociedade civil” (*L’illecito penale tributario tra tecnica di tutela ed esigenze di riforma*, p. 246).

<sup>(32)</sup> No mesmo sentido, mas em outras palavras, o entendimento de Luiz Vicente Cernicchiaro, segundo o qual, “O Direito Público Econômico, reunindo a Política Econômica do Estado, visa ao interesse público. Compreende o Direito Tributário disciplinador da arrecadação dos tributos. O bem jurídico, em consequência, é bifronte: de um lado, compreende o interesse público de o Estado obter os meios para a realização de suas atividades; de outro avulta o interesse do Tesouro, patrimonial, relacionado com a receita do Estado. Assim, o bem jurídico não traduz apenas interesse patrimonial. Alcança também os limites da política econômica, o que faz aumentar o significado do delito tributário. Quem, ilustrativamente, sonega o tributo não afeta apenas o patrimônio público, repercutindo na arrecadação. Vai além. Atinge a Economia, ocasionando, com isso, reflexo nas atividades do Estado” (*Direito penal tributário – Observações de aspectos da teoria geral do direito penal*, p. 181).

<sup>(33)</sup> No mesmo sentido, relativamente ao sistema financeiro espanhol, vide SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., op. cit., p. 197.

Por estas mesmas razões, não se pode compreender a *Fazenda Pública* como o bem jurídico tutelável, mas, quando muito, como sujeito passivo do delito.<sup>34</sup>

A concretude e determinação exigíveis de um conceito de bem jurídico, apto a servir de instrumento limitador do *ius puniendi* e crítico do direito positivo, impedem, por outro lado, que possamos identificá-lo com a *ordem econômica* ou com a *ordem tributária*.

Quanto à primeira, as ponderações de Ayala Gomez aplicam-se inteiramente ao ordenamento jurídico pátrio e não merecem qualquer acréscimo. Segundo ele, nada impede que se considerem os crimes tributários como delitos econômicos ou socioeconômicos o que não se pode é identificar esses aspectos com o bem jurídico ali protegido:

“Dizer que os delitos tributários lesionam a economia nacional, a ordem econômica, os recursos econômicos do Estado, não passa de supor a configuração dos mesmos como delitos econômicos ou socioeconômicos, o que se aceita, porém sem que se suponha que o bem jurídico seja essa ordem econômica e que seja ela protegida de maneira imediata. É evidente que a atividade dirigida à imposição e exação dos tributos contém uma ‘funcionalidade’ relativamente à ordem econômica geral e que os tributos têm uma finalidade, também, como ‘instrumento de intervenção na vida econômica’. Neste sentido, expõe o Seminário de Direito Financeiro da Faculdade de Direito de Madri que no seio da doutrina se produziu uma mudança de rumo ‘quando os chamados fins extrafiscais deixam de ser algo que surge inevitavelmente e que trata de reduzir-se ao mínimo, para converte-se em um objeto desejável. Dito em outros termos: o trânsito da concepção clássica à chamada concepção moderna da Fazenda Pública radica, precisamente, em que para esta última o imposto não é tão só suscetível de produzir efeitos econômicos, de índole extrafiscal, senão que se concebe, precisamente, como um método ou instrumento poderoso para intervir deliberadamente na vida econômica e social, é dizer, como escreveu Duverger, como uma técnica suscetível de orientar em tal ou qual direção a atividade nacional’. De acordo com esta consideração, comparto as opiniões que sustentam que o delito de *defraudación tributaria* ‘afeta, como resultado próprio de um dos mais genuínos delitos econômicos, a toda uma política econômica e

<sup>(34)</sup> No mesmo sentido, vide: AYALA GOMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*: artículo 349 del Código Penal, p. 104.

social que incide sobre a economia, a inversão, a distribuição da renda nacional etc.’ e que ‘mina o pressuposto necessário (o meio de financiamento básico) para a destinação equitativa dos recursos públicos e, por fim, lesiona o bom funcionamento da intervenção econômica do Estado na economia e dificulta o alcance das finalidades de política econômica e social que um Estado social e democrático de Direito está obrigado a cumprir’.”<sup>35</sup>

Não se deve, porém, continuar o autor, confundir esse aspecto socioeconômico com o bem jurídico tutelado. Sendo tal aspecto a motivação jurídica última da incriminação, não deve ser confundido com o objeto de tutela penal porque tal proceder “comportaria a volta a concepções do bem jurídico que não seriam capazes de limitação do *ius puniendi* estatal, subtraindo, em suma, sua função de garantia”.<sup>36</sup> Os mesmos argumentos se prestam a afastar a identificação do bem jurídico com a *ordem tributária*.

Some-se a isto o fato de que as locuções *ordem econômica* ou *ordem tributária* não respondem às necessárias concretude e limitação próprias de um conceito de bem jurídico limitativo do *ius puniendi* e crítico do direito positivo, na medida em que são expressões de sentido vago, incapazes de dar cumprimento àquelas funções.<sup>37</sup>

<sup>(35)</sup> Idem, ibidem, p. 98.

<sup>(36)</sup> Idem, p. 99.

<sup>(37)</sup> Segundo Elio lo Monte, os interesses à “ordem econômica”, e, acrescentamos, à “ordem tributária”, embora legítimos e relevantes, não são bens jurídicos “mas ‘metáforas conceituais’, nestes casos, ‘o direito penal não tutela vítimas mas funções” (op. cit., p. 240). O perigo insito à indeterminação do bem jurídico protegido nos crimes tributários já havia sido destacado por Francesco Palazzo quando ponderava que “a concretização deve, portanto, ser entendida como um critério de criminalização que se refere mais à necessidade de que a ‘distância perspectiva’ entre o comportamento incriminado e o interesse final tutelado, não seja tão ampla a impedir divisar este último na concretude do primeiro. Tais são, por exemplo, muitos delitos contra a fé pública, em cuja alteração documental permanece completamente despreendida de qualquer incidência sobre a idoneidade probatória, ou muitos delitos tributários consistentes em violações puramente ‘formais’ distantes de qualquer resultado de subtração ao levantamento fiscal” (*Valores*, cit., p. 481).

A arrecadação tributária, porém, entendida como *instrumento de formação de receita pública e de consecução e implemento das metas socioeconômicas definidas na Constituição através da percepção dos tributos instituídos e cobrados em conformidade com as normas e valores constitucionais*,<sup>38</sup> representa um valor superindividual, com relevância constitucional e indiretamente reconduzível à pessoa humana, apto, portanto, a ser tutelado com o emprego da sanção penal, ou seja, sob o ângulo do *merecimento de pena*.

A identificação do bem jurídico-penal, no seio do sistema constitucional tributário, como sendo a *arrecadação tributária*,<sup>39</sup> é capaz de captar as potencialidades estáticas e dinâmicas do valor atribuído constitucionalmente àquele sistema. Potencialidades estáticas concernentes à proteção de parcela do patrimônio público, representada pela receita tributária, cuja destinação socioeconômica já foi identificada. Potencialidades dinâmicas que se remetem à incidência extrafiscal da exação tributária, igualmente orientada ao alcance das metas socioeconômicas do Estado de Direito, Democrático e Social delineado na Constituição.

O bem jurídico-penal da *arrecadação tributária* assim definido, de forma determinada e concreta, está apto a exercer as funções de limite ao *ius puniendi* e de instrumento crítico do direito positivo.

Não se deve descurar, porém, de que o *merecimento de pena* é insuficiente, por si só, para fundamentar o emprego da sanção penal na tutela do bem jurídico-penal. Impõe-se, ainda, que se comprove a *necessidade de pena*, isto é, a comprovação da insuficiência de outras espé-

<sup>(38)</sup> Acentuando a importância da arrecadação, mas sob diferente enfoque, define Luis Gracia Martín, a partir das três funções do tributo, o bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário como sendo “a efetiva realização das previsões de arrecadação tributária de acordo com a normativa reguladora de cada tributo individual integrante do sistema tributário” (op. cit., p. 78), identificando, ainda, o estado valioso em que consiste o bem como “a arrecadação tributária” (idem, p. 79).

<sup>(39)</sup> Ignacio Ayala Gomes, partindo da Constituição espanhola e buscando identificar um bem jurídico limitativo do *ius puniendi* e crítico do direito positivo (antigo CP espanhol), concluiu que a tutela da função tributária se faz através da proteção do bem jurídico da “arrecadação tributária, no qual se concretiza o bem jurídico, na medida em que está representado pelo interesse da Fazenda Pública, na percepção dos tributos, de modo completo e exato” (op. cit., p. 114).

cies de sanção na proteção do bem, e a *danosidade social* da conduta que se extrai da concorrência da *gravidade acentuada do ataque* (ameaça ou lesão) a um *bem jurídico-penal*.

A observação é importante para que não se pense que com o reconhecimento da *arrecadação tributária* como bem jurídico se está, implicitamente, aceitando o emprego da tutela penal contra o mero inadimplemento da obrigação principal de pagar tributo. Embora não seja esta a sede apropriada a tal discussão, não se deve olvidar que a tutela penal desse bem jurídico somente estará autorizada contra as formas de ataque mais graves contra ele dirigidas, após a comprovada insuficiência da tutela sancionatória extrapenal.<sup>40</sup>

Por outro lado, questão delicada, e que está a merecer melhor tratamento legislativo, doutrinário e jurisprudencial, diz respeito à aferição da danosidade social da conduta em um bem jurídico-penal superindividual de tamanha amplitude socioeconômica e que engloba, em si, funções tão complexas como a *fiscal* e a *extrafiscal*. Apesar de não ser o objeto deste estudo, cumpre observar, porém, que em alguns ordenamentos jurídicos esse aspecto é avaliado na própria construção do tipo penal-tributário, através do estabelecimento de um padrão mínimo de desvalor do resultado. É o que sucede, por exemplo, nos ordenamentos jurídicos alemão, espanhol, argentino<sup>41</sup> e italiano. Neste último, inclusive, por força da recente Lei 205, de 25 de junho de 1999 – que delegou ao Governo, dentre outros, poderes para a modificação do sistema pe-

<sup>(40)</sup> A acentuada gravidade do ataque adquire contornos constitucionais peculiares nesta matéria na medida em que a Constituição veda a prisão civil por dívida tributária (art. 5.º, LXVII). Além disso, há entendimento no sentido de que, por força do disposto no art. 5.º, §§ 1.º e 2.º, também da Constituição, o disposto no art. 7.º, n. 7, da Convenção Americana de Direitos Humanos (cuja redação é a seguinte: “Ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar”), teria o *status* de norma constitucional a vedar a prisão, *qualquer espécie de prisão*, por dívida (cf., por todos, CLÈVE, C. M., Contribuições previdenciárias. Não-recolhimento. Art. 95, d, da Lei 8.212/91. Inconstitucionalidade). O tema é interessante e vastíssimo, porém, escapa ao âmbito deste trabalho, razão pela qual nos remetemos, para maior aprofundamento, à obra acima citada.

<sup>(41)</sup> Cf. SÁNCHEZ RIOS, R., *O crime fiscal*, p. 43-54.

nal-tributário –, foi promulgado o Decreto Legislativo 74, de 10 de março de 2000, que mantém, seguindo as orientações determinadas pela lei de delegação<sup>42</sup> para os delitos em matéria de imposto de renda e sobre o valor agregado, a fixação de um *quantum* que tem dupla função: a) estabelecer uma clara linha divisória entre o ilícito administrativo e o ilícito penal, fixando um limite entre “significância” e “insignificância” penal (como, por exemplo, no art. 5.º, n. 1, onde a não-apresentação de uma das declarações anuais referentes àqueles tributos só é punível se a evasão é superior a cento e cinquenta milhões de reais); e b) fixar uma maior ou menor reprovação penal (como sucede, por exemplo, no tipo penal descrito no art. 2.º – declaração fraudulenta mediante o uso de faturas ou outros documentos representativos de operações inexistentes –, segundo o qual, se o total dos elementos passivos fictícios for igual ou superior a trezentos milhões de reais, a pena é de reclusão de seis meses a seis anos; se for inferior àquele montante, a pena é de reclusão de seis meses a dois anos).

#### 4.4 Limites da relevância constitucional da arrecadação tributária para fins de tutela penal

A partir dessas ponderações, é possível analisar o papel desempenhado pelas obrigações tributárias principais e acessórias nas formas básicas de ataque ao bem jurídico-penal da arrecadação tributária, isto é, sob o ângulo da lesão e do perigo.

##### 4.4.1 A tutela penal da arrecadação tributária e as obrigações tributárias principais

Conforme vimos em capítulo especialmente destinado à análise das obrigações tributárias, dividem-se elas em principais e acessórias.

<sup>(42)</sup> A diretriz geral da Lei de Delegação é a de que a nova legislação preveja um restrito número de tipos penais, de natureza exclusivamente criminal (em contraposição às contravenções penais), punidos com penas detentivas de 6 meses a 6 anos, com exclusão do recurso a circunstâncias agravantes com efeitos especiais, caracterizadas por sua relevante ofensividade aos interesses do Erário e pelo fim de evasão ou de obtenção de reembolsos indevidos de impostos (art. 9.º, n. 2, *a*, Lei de Delegação 205/99).

As obrigações tributárias principais, que têm por objeto o pagamento de tributo, surgem com a ocorrência, no mundo fenomênico, do fato gerador (fato típico) descrito na hipótese legal de incidência e ligam o credor (pessoa política titular da pretensão) ao devedor (pessoa física ou jurídica), este obrigado a entregar àquele determinada quantia em dinheiro.

A existência dessa obrigação tributária representa, portanto, pressuposto elementar da possibilidade de ofensa (lesão ou perigo) ao bem jurídico-penal da arrecadação tributária que opera, segundo vimos, através da percepção dos tributos instituídos em conformidade com as normas e valores constitucionais.

Tal circunstância, porém, não pode conduzir a pura e simples identificação do bem jurídico tutelado com essa obrigação. E assim é porque a ocorrência do fato gerador faz nascer, inevitavelmente, a obrigação tributária principal, cujo objeto é o pagamento de tributo, que não pode ser objeto de ataques nem ameaças a partir de seu nascimento, uma vez que o seu perecimento independe da vontade do sujeito passivo.

Assim sendo, o que poderá ocorrer é que, nascida a obrigação, o sujeito passivo pratique condutas destinadas ao seu inadimplemento parcial ou total. Ou seja, a vulnerabilidade do bem jurídico-penal somente se apresenta após o nascimento da obrigação principal, que tem por objeto o pagamento de tributo, momento a partir do qual poderá correr riscos que, então, alcançarão o nível de lesão, quando do inadimplemento, total ou parcial, da quantia devida a título de tributo. É justamente entre estes dois momentos (nascimento da obrigação principal e sua extinção pelo pagamento) que se torna possível o ataque ao bem jurídico tutelado. Ocorre que a exigibilidade do crédito tributário, correlato à obrigação principal, depende de sua apuração, que se perfaz, na maioria das vezes, com base ou por meio dos elementos de informação trazidos pelo contribuinte, através do cumprimento das obrigações acessórias, conforme veremos a seguir.

Destarte, embora não se possa identificar o bem jurídico-penal da arrecadação tributária com a obrigação tributária principal de pagar tributo, notamos que somente esta, dentre as demais obrigações tributá-

rias,<sup>43</sup> integra o núcleo daquele bem, conectando-se à carga valorativa positiva a ele atribuída constitucionalmente.

Essas afirmações demonstram que a construção dos tipos penais, destinados à tutela penal da arrecadação tributária, envolverá, inevitavelmente, a inserção de elementos que impliquem juízos normativos acerca da existência da obrigação principal de pagar tributo,<sup>44</sup> sem os quais não se poderá dizer que se está diante de um tipo penal orientado à tutela daquele bem, uma vez que, como vimos, a possibilidade de sua ofensa somente se configura a partir do nascimento daquela obrigação.<sup>45</sup> Esses juízos normativos, é bom ressaltar, vão desde a avaliação da constitucionalidade da exação instituída, o que envolve, portanto, a observância de todas aquelas limitações constitucionais ao poder de tributar já analisadas<sup>46</sup> até a verificação de sua ocorrência no mundo fenomênico.

Acrescente-se que, na medida em que o pagamento dos tributos está a depender da *exigibilidade* do crédito tributário, essa circunstância é essencial para que se possa avaliar a eventual lesão ao bem jurídico. Antes deste momento, somente poderemos pensar em estados de periculosidade para a arrecadação tributária, quando, então, estaremos no domínio próprio das obrigações acessórias.

As obrigações tributárias principais, que têm por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, por sua vez, não possuem relevância na tutela penal da arrecadação tributária.

<sup>(43)</sup> Cf. *infra*.

<sup>(44)</sup> Esse “fenômeno” levou Geraldo Ataliba a conceituar o direito tributário como um “direito de subposição” relativamente ao Direito Penal quanto aos “crimes fiscais”, na medida em que “é preciso considerar que a lei penal não vai incidir diretamente sobre comportamentos ou sobre fatos, mas vai incidir sobre comportamentos e fatos regulados antes pela lei tributária”, daí que, em seu entendimento, “diante da lei penal, a lei tributária é uma lei de subposição” (Direito penal tributário: mesa de debates, p. 30). No mesmo sentido, cf. CARRAZA, R. A., O ICMS e os crimes contra a ordem tributária, p. 126-7; DERZI, M. A. M., Da unidade do injusto no direito penal tributário, p. 218-222.

<sup>(45)</sup> Por essa razão, correta a colocação topográfica do crime de excesso de exação dentro do capítulo “dos crimes praticados por funcionário público contra a administração em geral” (cf. art. 316, §§ 1.º e 2.º, CP), já que ali se cuida de “tributo indevido”.

<sup>(46)</sup> Cf. Capítulo 2, item 2.3.

A penalidade pecuniária não se confunde com o tributo, já que é sanção por ato ilícito e não compartilha de nenhuma daquelas características valorativas constitucionais do tributo que lhe permitem integrar o núcleo do bem jurídico da arrecadação tributária, ou, em outras palavras, não goza do *status* necessário ao merecimento de pena. Não é instrumento de arrecadação tributária, no sentido aqui preconizado; não possuindo relevância constitucional que autorize sua inserção nas eventuais modalidades de conduta delituosas dirigidas à proteção do bem jurídico-penal superindividual denominado *arrecadação tributária*.

#### 4.4.2 A tutela penal da arrecadação tributária e as obrigações tributárias acessórias

As obrigações tributárias acessórias, instituídas em lei, têm por objeto prestações, positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Envolvem a escrituração de livros, emissão de notas fiscais, prestação de informações e declarações, manutenção de informações e registros, aceitação de fiscalização etc. Trata-se de obrigações, como se vê, destinadas a permitir ao contribuinte e ao ente tributante o conhecimento, determinação e cumprimento da obrigação tributária principal de pagar tributos.

Sua acessoriedade, como vimos, expressa-se não numa relação de dependência entre elas e as obrigações principais de pagar tributo, mas sim numa relação de probabilidade de existência destas últimas obrigações. São, destarte, instrumentos destinados a permitir a fiscalização e cumprimento destas obrigações.

Nesse sentido, pondera Ayala Gomez que não se pode pretender proteger o cumprimento dos deveres impostos e exigíveis dos sujeitos passivos a eles submetidos. O dever, em si mesmo, não é objeto de proteção, “senão (sua infração) a via pela qual se produz a lesão ou a colocação em perigo daquele interesse no qual se identifica o bem jurídico protegido”. Assim, os “deveres tributários nascem e surgem preordenados à proteção do bem jurídico, sem função – penalmente falando – autônoma, senão ‘como meio’ para o bem jurídico”.<sup>47</sup>

<sup>(47)</sup> AYALA GOMEZ, I., op. cit., p. 108-9.

Em sentido convergente, o entendimento de Andrade, que, partindo da caracterização dos bens jurídicos tutelados pelo Direito Penal Econômico como materialmente relevantes para a sobrevivência, funcionamento ou implementação do sistema econômico, destaca que essa qualificação, decisiva em seu entender, “permite estabelecer uma fronteira entre duas ordens de valores ou interesses: de um lado, os que relevam da vida comunitária como sistema econômico com os seus conflitos reais; de outro, os que se esgotam no interior da própria Administração, como o interesse cognitivo específico, destinado a garantir uma certa transparência da vida econômica através de ações de registro, comunicação, informação etc., impostas aos operadores econômicos. Esta distinção – adiantada, já o vimos, por Eb. Schmidt – continua a revelar-se claramente heurística. Não em termos absolutos, no sentido de que a violação dos primeiros postula sempre responsabilidade criminal e a dos segundos mera contra-ordenação ou transgressão. Mas seguramente no sentido de que, quando a norma incriminatória se perspectiva claramente para a tutela de valores da primeira classe, ela não deverá aplicar-se, sem mais, a condutas que apenas sacrifiquem interesses do segundo tipo e que, por razões de má técnica ou formulação legislativa, a ela possam aparentemente subsumir-se”.<sup>48</sup>

Particularmente pertinentes, ainda, as ponderações de Gracia Martín no sentido de que sequer o interesse à correção contábil, ou a atividade de investigação desenvolvida pela Administração para a comprovação das dívidas tributárias, possui importância suficiente, desde a perspectiva constitucional, para erigirem-se em objeto de tutela penal:

“Com efeito, não é suficiente, a meu juízo, que um determinado objeto ou situação se mostre adequado à contenção de riscos para um bem jurídico para atribuir-lhe, somente por isto, um significado próprio e outorgar-lhe proteção penal específica, isto é, para atribuir-lhe a grandeza de bem jurídico. Uma resposta adequada a esta necessidade de contenção de riscos brinda-a já o Direito Penal mediante a proteção dos bens jurídicos nas distintas fases do *iter criminis* prévias à lesão. Para que um objeto ou situação adquira a categoria de bem jurídico complementar é preciso que, ademais dessa função negativa de contenção de riscos, cumpra uma função positiva de criação e configuração de espaços que delimitem as condições em que os bens jurídicos que comple-

<sup>(48)</sup> ANDRADE, M. C., op. cit., p. 92.

mentam possam cumprir *realmente*, isto é, para todos os cidadãos, sua função social. Só neste caso está justificada, em meu entender, a configuração de bens jurídicos complementares no sentido exposto. Não creio que o interesse à manutenção de uma correta contabilidade cumpra as exigências requeridas para outorgar-lhe uma proteção penal independente.”<sup>49</sup>

Mais recente, ainda, o entendimento de Figueiredo Dias, para quem “objeto de criminalização não deve ainda constituir, por igual motivo, a *violação de valores de mera ordenação*, subordinados a uma certa política estatal e por isso de entorno claramente jurídico-administrativo”.<sup>50</sup>

Assim sendo, as obrigações tributárias acessórias não possuem relevância constitucional própria, que lhes autorize a tutela penal autônoma, já que delas não se pode dizer que formem um valor superindividual essencial, com relevância constitucional e reconduzível à pessoa humana.<sup>51</sup>

Note-se que a Constituição, quando tratou do sistema tributário nacional, não dispensou a elas tratamento específico, ou, o que é a mesma coisa, não lhes atribuiu valoração autônoma, que, inclusive, não lhes é atribuída sequer dentro da própria disciplina legal das obrigações tributárias feita pelo Código Tributário Nacional, que as atrelou à arrecadação e fiscalização dos tributos (art. 113, § 2.º).

O seu caráter instrumental já confirma esta assertiva, uma vez que estão predispostas a servir de instrumento de conhecimento e fiscalização do pagamento de tributos. Além disso, essa instrumentalidade pode

<sup>(49)</sup> GRACIA MARTÍN, L., op. cit., p. 82-3. Em sentido similar, relativamente às denominadas “funções”, isto é, sistemas públicos de controle e/ou de ponderação e composição de interesses concorrentes ou mesmo em conflito, dentre as quais inserem-se os deveres para com a fiscalização contábil-tributária, vide PALAZZO, F. C., I confini ..., cit., p. 470-1.

<sup>(50)</sup> DIAS, J. F., *Questões ...*, p. 76.

<sup>(51)</sup> Nesse sentido, adverte Elio lo Monte que: “As disposições em matéria tributária, com a acentuada criminalização de atividades sintomáticas de uma futura evasão, põem-se em claro contraste com os corolários de derivação constitucional, que caracterizam um ordenamento, como o nosso, inspirado no estado social de direito. Este último exige, é notório, que a limitação dos direitos fundamentais do indivíduo possa realizar-se somente na presença daquelas garantias, formais e substanciais, que o sistema no seu conjunto reclama” (op. cit., p. 257).

não se verificar, já que sua relação com a obrigação principal de pagar tributos é de mera *probabilidade*, quando, então, estaríamos diante de um simples dever desprovido de conteúdo valorativo.

Sua instrumentalidade, porém, quando verificada, pode ter relevância relativamente ao grau de antecipação da tutela penal da arrecadação tributária.<sup>52</sup> E isto se dá porque, conforme já se enfatizou, o descumprimento dessas obrigações é *meio* pelo qual se pode alcançar a ofensa (ameaça ou lesão) ao bem jurídico da arrecadação tributária. Assim, o descumprimento dessas obrigações pode permitir ao sujeito ocultar sua real capacidade contributiva, gozar indevidamente de benefícios fiscais, esquivar-se dos desestímulos fiscais, enfim, esquivar-se ao pagamento de tributos, atentando contra os objetivos constitucionais orientadores da arrecadação tributária.

O descumprimento das obrigações acessórias demonstra, pois, aptidão para colocar em perigo o bem jurídico-penal, quando se constata sua efetiva instrumentalidade relativamente à obrigação principal de pagar tributo, e não de mera probabilidade.

Destaca Gracia Martín, em entendimento que se aplica, sem reservas, ao que nesta oportunidade se propõe, que todos os direitos, potestades, deveres e encargos que competem à Administração e ao contribuinte, no procedimento de imposição, são estritamente necessários à efetiva realização do estado valioso em que consiste o bem jurídico tutelado – a arrecadação tributária – e somente têm sentido e legitimação justamente nessa medida: “Isto explica, portanto, que, como disse anteriormente, o complexo emaranhado de relações jurídicas que se inscrevem no exercício da função tributária, e só ele, descreva o único marco capaz de delimitar a possibilidade de ação antijurídica em matéria tributária, sem que seja preciso, como faz a doutrina patrimonialista, exigir elementos adicionais para a ação típica, como o engano, a *mise en scène*, a mendacidade, o artifício etc. Desde a abordagem proposta, ao contrário, o desvalor

<sup>52</sup> No mesmo sentido, apesar de considerar como bem jurídico nos delitos tributários a “contribuição” tributária enquanto objeto do dever de solidariedade na formação do gasto público, entende que o descumprimento dos deveres contábeis somente pode *merecer* tutela penal na medida em que vinculado à “contribuição” como bem jurídico, isto é, como adiantamento da tutela mediante um tipo de perigo para o bem jurídico tutelado (SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., op. cit., p. 233 e 294).

da ação só pode estar presente – porém será suficiente – na vulneração de deveres tributários de caráter formal. Só uma abordagem como esta consegue explicar, em meu juízo, a verdadeira dimensão do injusto material no âmbito tributário, tanto o injusto do resultado como da ação. No que diz respeito ao desvalor da ação, por outro lado, se alcança aqui o máximo de segurança jurídica, pois toda conduta típica deve ser extraída necessariamente da normativa positiva tributária, fora da qual não é imaginável nenhuma ação antijurídica neste campo”.<sup>53</sup>

Cumpre, então, verificar até que ponto a relevância constitucional do bem jurídico-penal (arrecadação tributária) autorizará a antecipação da tutela penal ao momento do descumprimento da obrigação acessória como momento de perigo direto ou indireto.

#### 4.4.2.1 O grau de antecipação da tutela e as obrigações tributárias acessórias

O descumprimento da obrigação acessória deve demonstrar aptidão para colocar em perigo a arrecadação tributária. Essa aptidão existirá quando entre a obrigação acessória e a obrigação principal de pagar tributo estabelecer-se nexos de instrumentalidade, e não de mera probabilidade.<sup>54</sup> A instrumentalidade é requisito sem o qual não se pode falar em perigo para o bem jurídico tutelado.

<sup>53</sup> GRACIA MARTÍN, L., op. cit., p. 79-80.

<sup>54</sup> Elio lo Monte, partindo da constatação de que no modelo de Estado delineado na Constituição italiana, um Estado Social de Direito, exige-se o pleno respeito ao princípio do crime como ofensa a bens jurídicos (*principio di offensività*), conclui que também nos delitos tributários não é aceitável “a antecipação do início da punibilidade através da criminalização de comportamentos somente remotamente agressivos de bens com titularidade difusa ou amplo raio”, exigindo-se que a antecipação da tutela limite-se ao perigo concreto (op. cit., p. 259). Ignacio Ayala Gomez, por sua vez, analisando os antigos delitos contábeis-tributários do Código Penal espanhol (alíneas a e b do art. 350 bis), já ponderava que somente “na medida em que ditas condutas ponham em perigo, e não meramente presumido, o interesse protegido podem ser interpretadas como corretas. Porém, se se chega à conclusão contrária, de que só implicam a vulneração de deveres, sem que suponham ou se ponham em relação com o bem em relação de prejuízo efetivo que se lhe cause ou de perigo concreto de sua produção, deverá propugnar-se sua

Neste ponto, tornam-se particularmente úteis as considerações de Angioni, anteriormente expostas, a respeito da hierarquia dos bens jurídicos envolvidos e do grau de antecipação da tutela.

Segundo ele, quanto à questão do nexo entre perigo e lesão do bem jurídico, relevante é a distinção entre perigo direto e indireto. O perigo direto se refere e está diretamente ligado ao bem jurídico tutelado: perigo de lesão. O perigo indireto, por sua vez, refere-se a um *quid* negativamente valorado, que, porém, não consiste ainda na lesão do bem jurídico: perigo de perigo de lesão.

A antecipação da tutela, como vimos, comporta dois efeitos con-  
correntes: a) quanto maior a antecipação, mais a conduta típica tende a transformar-se de conduta substancialmente executiva em substancialmente preparatória (com o risco de punição de condutas que não dispõem de aptidão para causar o resultado lesivo ou de condutas que não são objetivamente unívocas relativamente à lesão final); b) quanto maior o grau de antecipação, mais diminui a periculosidade da conduta típica, ou seja, a probabilidade de causar lesão ao bem jurídico.<sup>55</sup>

Por essas razões, Angioni entende que o grau da antecipação da tutela deve submeter-se aos cânones do princípio da proporcionalidade,<sup>56</sup> considerando-se dois fatores: a importância do bem jurídico e o grau da ofensa (lesão, perigo direto e perigo indireto).<sup>57</sup>

saída do Código Penal, como com razão sustenta a doutrina dominante” (op. cit., p. 112).

<sup>55</sup> Sérgio Salomão Shecaira adverte a respeito do perigo de utilização dos chamados tipos de perigo abstrato, ponderando que se trata “de forma indireta de presunção absoluta, ficando dificultado o exercício da possibilidade de o agente exonerar-se da responsabilidade penal naqueles casos em que não existiu o perigo, implicando numa afetação radical do direito de defesa” (*Responsabilidade penal da pessoa jurídica*: de acordo com a Lei 9.605/98, p. 139).

<sup>56</sup> Conforme vimos no capítulo anterior, o princípio da proporcionalidade deriva dos próprios direitos fundamentais e de suas garantias, dentre elas, a da reserva legal (cf. Capítulo 1, item 1.4.2), e tem, portanto, assento constitucional, ainda que implícito. Interessante observar, ainda, que esse princípio rege qualquer relação de restrição de direitos fundamentais e não só as relativas às restrições de caráter penal. Nesse sentido, referindo-se à matéria dos direitos fundamentais em geral, observa Suzana de Toledo Barros que, quando “se tem um ou mais direitos fundamentais em jogo na solução

A pena restritiva da liberdade somente poderia ser cominada a fatos lesivos ou que colocassem sob perigo direto bens de valor igual ou equivalente ao bem atingido pela sanção (liberdade), portanto, bens primários. Em qualquer caso, a opção pela punição do perigo direto deve revelar-se na quantidade da pena restritiva de liberdade, sempre menor que aquela cominada à hipótese de lesão.

A incriminação de fatos que acarretem perigo indireto, por sua vez, somente estaria autorizada para a tutela do bem constitucional fundamental e dos bens primários, porém, quanto a estes últimos, suficiente será a cominação de pena pecuniária: “Aqui a proporção entre a pena detentiva e a ofensa faltou: defronte a um ataque ainda indireto e por isso modesto do bem tutelado, a lesão do bem da liberdade pessoal do réu (e dos conexos danos à honra, ao patrimônio, ao trabalho) ultrapassa de maneira incomparável”.<sup>58</sup>

Quanto à fixação de um critério que possa operar a distinção entre bens primários e secundários, sugere Angioni que se parta do bem jurídico da liberdade pessoal (como o principal atingido pela sanção restritiva da liberdade), que, indubitavelmente, tem caráter primário, para avaliar quais os outros bens constitucionais que têm importância igual ou equivalente a ele; os que tenham tal importância terão a qualidade de primariedade.

Muito embora não possamos endossar a separação propugnada por Angioni entre bens primários e secundários, por padecer de rigidez insustentável, parece-nos possível, sim, estabelecer a hierarquia entre o bem jurídico da arrecadação tributária e o bem jurídico da liberdade individual.

A arrecadação tributária, tal qual disciplinada na Constituição, é fundamentada no respeito ao direito de propriedade, ao qual, evidente-

de um caso concreto, devem eles sofrer uma ponderação em razão do bem ou valor que se pretenda tutelar” (op. cit., p. 156).

<sup>57</sup> Nesse sentido, assevera Juarez Tavares que a pena, concebida como expressão de poder, “deve guardar uma relação proporcional com o dano social produzido pelo delito. Desde que inexista essa relação ou se apresente ela de modo absolutamente inexpressiva, pode-se questionar a validade da norma que instituiu a punição, em face de haver o legislador atuado arbitrariamente na sua confecção” (op. cit., p. 83-4).

<sup>58</sup> ANGIONI, F., op. cit., p. 185.

mente, representa uma limitação, restrita, porém, à capacidade contributiva do sujeito passivo e à vedação de confisco. Evidente a busca de um equilíbrio entre o bem jurídico da arrecadação tributária e o bem jurídico da propriedade individual, de outro lado, elevado à categoria de direito fundamental (art. 5.º, XXII) e pressuposto fundamental da atividade econômica (art. 170, II, da Constituição). De se ponderar, todavia, que a “inviolabilidade” da propriedade está condicionada ao atendimento de sua função social (art. 5.º, XXIII).<sup>59</sup>

Quanto ao bem jurídico-penal da arrecadação tributária, apesar de contrastado pelo necessário respeito ao bem jurídico da propriedade – nos limites já expostos –, sua importância se extrai de sua instrumentalidade no que diz respeito à consecução dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3.º da Constituição).

Passando, então, ao âmbito dos bens jurídicos coletivos, o bem jurídico da arrecadação tributária goza do *status* de primariedade. Assim nos parece porque, conforme demonstrado, está instrumentalmente conectado à consecução dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3.º da Constituição).<sup>60</sup>

Haveria, então, homogeneidade hierárquica entre as categorias dos dois bens envolvidos na tutela penal da arrecadação tributária: dois bens primários, um de natureza individual (liberdade) e um de natureza coletiva (arrecadação tributária).

<sup>59)</sup> O cumprimento da função social da propriedade urbana e da propriedade rural está delineado de forma geral na própria Constituição Federal, respectivamente, em seus arts. 182, § 2.º, e 186.

<sup>60)</sup> No mesmo sentido, *v. g.*, o entendimento de Anabela Miranda Rodrigues: “É sabido que ao Estado hoje cabe assegurar *ao cidadão* não só a liberdade *de ser* como a liberdade *para o ser*. E a satisfação de *prestações* necessárias à existência do indivíduo em sociedade deve ser garantida pelo Estado *ao mesmo nível* que a proteção dos seus direitos fundamentais, quando estiver em causa a lesão ou perigo de lesão dos interesses ou valores aí contidos – o que vale dizer, ao nível *penal*. Bens jurídicos dignos *desta proteção* são, na verdade, tanto aqueles que surgem como concretização de valores jurídico-constitucionais ligados aos direitos sociais e à organização econômica, como os que surgem como concretização de valores ligados aos direitos, liberdades e garantias” (Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal, p. 181-2).

Posto isso, podemos retornar às propostas de Angioni quanto à importância do bem jurídico e a qualidade e quantidade da pena, sob o primado da proporcionalidade, e, sob o *estrito ângulo do merecimento de pena*, chegaríamos às seguintes conclusões:

a) em caso de lesão e perigo direto ao bem jurídico da arrecadação tributária há relação de proporcionalidade que autoriza a cominação de pena restritiva de liberdade, cuja quantidade, porém, deverá ser menor no segundo caso;

b) em caso de perigo indireto ao bem jurídico da arrecadação tributária há relação de proporcionalidade que autoriza o emprego exclusivo de outras sanções penais menos graves que a restritiva de liberdade (perda de bens, multa, prestação social alternativa, suspensão ou interdição de direitos – art. 5.º, XLVI, da Constituição).

Creemos ser útil o emprego de alguns exemplos para que fiquem claras as proposições formuladas.

Na dinâmica da incidência e apuração do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – art. 155, II, da CF), por exemplo, o fato gerador consiste na venda de mercadoria por contribuinte, cuja base de cálculo será o valor da venda, sobre o qual será aplicada a alíquota pertinente, alcançando-se, assim, o valor do débito tributário do contribuinte para com o ente tributante. As obrigações acessórias envolvidas nesse processo e relevantes para o adimplemento da obrigação principal de pagar tributo serão, basicamente, as seguintes: escrituração correta da nota fiscal, inserção desses dados no Livro de Registro de Saída, passagem desses dados para o Livro de Apuração do ICMS, inserção do montante dos débitos e créditos (devido à não-cumulatividade deste tributo) na GIA (Guia de Informação e Apuração), sua apresentação e pagamento respectivo.

Imaginemos, então, a seguinte conduta: o contribuinte vende uma mercadoria, porém faz consignar na nota fiscal valor inferior ao real valor da venda. A conduta representa, relativamente ao bem jurídico da arrecadação tributária, perigo indireto. Isto porque, entre ela e a efetiva lesão do bem, existem elementos intermediários (inserção desses dados no Livro de Registro de Saída, passagem destes dados para o Livro de Apuração do ICMS, inserção do montante dos débitos e créditos na GIA, sua apresentação e pagamento respectivo). O perigo

continuará a ser indireto, por exemplo, até o ponto de inserção dos valores irreais no Livro de Apuração do ICMS. Sua inserção na GIA porém, já configuraria perigo direto para o bem jurídico, pois que nenhum elemento se interpõe, aqui, entre o perigo e a lesão. Finalmente, com o pagamento inferior ao devido, configurada estaria a lesão ao bem jurídico tutelado.

Podemos empregar a mesma hipótese para ilustrar a necessidade de verificação da *instrumentalidade* da obrigação acessória relativamente à obrigação principal de pagar tributo. Obrigação acessória do contribuinte do ICMS, na emissão da nota fiscal, é, por exemplo, fazer consignar a forma de pagamento (à vista/a prazo), cujo descumprimento, porém, é totalmente irrelevante para o pagamento da obrigação principal de pagar tributo. Nesse caso, como se percebe, não há perigo sequer indireto para o bem jurídico da arrecadação tributária, portanto, o descumprimento de tal obrigação acessória é irrelevante para a tutela penal.

Pode-se, ainda, pensar em termos de extrafiscalidade na modalidade de um incentivo fiscal, como a isenção. Digamos que se estabeleça a isenção do pagamento de ICMS para a empresa cujo volume de vendas mensais não exceda a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). Para que se possa averiguar a regularidade no desfrute do incentivo, necessário cumprimento de obrigações acessórias relativas à emissão e escrituração das notas fiscais de venda. Imaginemos, então, que um contribuinte que desfrute dessa isenção deixe de emitir e escriturar a nota fiscal correspondente a uma venda de R\$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais). Ora, se o volume de vendas naquele mês, excetuada a operação não registrada, for equivalente a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), por exemplo, não se poderá falar em perigo, ao menos direto, para o bem jurídico tutelado. Por outro lado, se o volume das vendas atingiu, por exemplo, R\$ 19.000,00 (dezenove mil reais), excetuada a operação não registrada, o descumprimento da obrigação acessória pode ser tido como meio pelo qual se praticou a lesão do bem jurídico tutelado.

#### 4.5 Bem jurídico tutelado, antecipação da tutela e obrigações tributárias: alguns aspectos relevantes no direito positivo

As ponderações acerca da análise das obrigações tributárias à luz do bem jurídico da arrecadação tributária, capaz de funcionar como li-

mite ao *ius puniendi* e como instrumento crítico do direito positivo,<sup>61</sup> permitiram-nos propor alguns critérios para a antecipação da tutela do bem jurídico. Critérios que, como procuraremos demonstrar agora, têm efeitos sobre a constitucionalidade e amplitude das normas incriminadoras.

Para tanto, serão analisados os tipos legais de crime previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/90 e, por sua aproximação com o tipo penal inserido no inc. II deste último artigo, também o tipo incriminador descrito pelo art. 168-A, § 1.º, I, do Código Penal.<sup>62</sup>

##### 4.5.1 Os arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990

A Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, trata, em seu Capítulo I, dos por ela denominados *crimes contra a ordem tributária*. Interessamos, então, os crimes previstos em seus arts. 1.º e 2.º:

“Art. 1.º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

<sup>61</sup> Sérgio Salomão Shecaira acentua que a estrutura típica materializa o que se concebe axiologicamente no plano da proteção dos bens jurídicos, ou, em outras palavras, “o tipo é uma mera expressão sintética, cristalizadora, de uma opção político-criminal” (op. cit., p. 136).

<sup>62</sup> Sobre o direito positivo alienígena, podem ser consultadas as seguintes obras: em conformidade com o novo Código Penal espanhol: RANCAÑO MARTÍN, M. A., *El delito de defraudación tributaria*; MUÑOZ CONDE, F., *Derecho penal*: parte especial; na Argentina: GARCIA BELSUNCE, H. A., *Derecho penal tributario*; VILLEGAS, H. B., *Régimen penal tributario argentino*: el derecho penal tributario, la ley penal tributaria 23.771, la evasión fiscal y otros delitos tributarios, los delitos previsionales, las infracciones de la ley 11.683, la clausura de establecimientos; na Itália: SANTAMARIA, B., *La frode fiscale*; BERSANI, G., LANZI, A., *I nuovi reati tributari*: con particolare riferimento alle tematiche del diritto penale d’impresa; FIANDACA, G., MUSCO, E. (Coord.), *Diritto penale tributario*; em Portugal: DIAS, J. F., ANDRADE, M. C. O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português: considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infracções.

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação;

Pena – reclusão, de 2(dois) a 5(cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao entendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inc. V.

Art. 2.º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

(...)

III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.”

Quanto ao bem jurídico tutelado, a doutrina nacional, a partir desse texto legal, dividiu-se quanto à sua determinação: “ordem tributária”,<sup>63</sup>

<sup>63</sup> Aristides Junqueira Alvarenga, in MARTINS, I. G. S. (Coord., *Crimes contra a ordem tributária*, p. 48.

erário ou patrimônio público,<sup>64</sup> receita tributária,<sup>65</sup> Administração Pública,<sup>66</sup> pretensão do Estado ao recebimento integral de cada um dos tributos,<sup>67</sup> direito que o Estado tem de instituir e cobrar impostos e contribuições.<sup>68</sup> Não faltaram, ainda, aqueles que identificaram diferentes “bens jurídicos” no interior das hipóteses típicas previstas.<sup>69</sup>

Deve-se advertir, em princípio, que não se deve confundir *bem jurídico tutelado* e *ratio* da norma incriminadora, procedimento próprio da concepção metodológica do bem jurídico, que lhe subtrai as possibilidades de operar com função limitadora do *ius puniendi* e crítica do Direito posto.

Nesse sentido, já advertia Ayala Gomez que a importância de uma correta delimitação do bem jurídico é fundamental na hora de submeter o preceito incriminador às limitações que tal conceito representa no tra-

<sup>64</sup> Wagner Balera, in MARTINS, I. G. S. (Coord.), op. cit., p. 156; José Eduardo Soares de Mello (idem, p. 189), José Maurício Conti e Eduardo Roberto Alcântara Del-Campo (idem, p. 361); Proposta legislativa da Comissão coordenada por Miguel Reale Júnior (*Crimes tributários*, p. 299); Paulo José da Costa Júnior (*Infrações tributárias e delitos fiscais*, p. 113); Andreas Eisele (*Crimes contra a ordem tributária*, p. 115); Edmar Oliveira Andrade Filho (*Direito penal tributário*, p. 48); Nelson Bernardes de Souza (*Crimes contra a ordem tributária e processo administrativo*, p. 95). Rodrigo Sánchez Rios, por sua vez, identifica um bem jurídico mediato e outro imediato nos, por ele denominados, *crimes fiscais, verbis*: “descobre-se neles (crimes fiscais) um bem jurídico imaterial mediato que estaria integrado pela ‘função tributária’ e um bem jurídico específico imediato com função representativa que estaria constituído pelo patrimônio do Erário Público” (*O crime fiscal*, p. 50).

<sup>65</sup> Gilberto de Ulhôa Canto e Luiz Felipe Gonçalves de Carvalho, in MARTINS, I. G. S. (Coord.), op. cit., p. 66.

<sup>66</sup> SILVA, J. C., *Elementos de direito penal tributário*, p. 30, 28-33).

<sup>67</sup> Plínio José Marafon e Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco Soares, in MARTINS, I. G. S. (Coord.), op. cit., p. 170.

<sup>68</sup> ANDRADE FILHO, E. O., op. cit., p. 48.

<sup>69</sup> DECOMAIN, P. R., *Crimes contra a ordem tributária*, p. 51 e ss.; CORRÊA, A., *Dos crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.137, de 27.12.1990*, p. 89, 105-6, 115, 130, 139, 147, 161, 185, 191, 201. Quanto aos diversos incisos do art. 2.º, cf. EISELE, A., *Crimes ...*, cit., p. 149, 163, 171, 176, 181.

balho hermenêutico: “Desde a concepção da função limitadora do mesmo ao exercício do *ius puniendi*, converte-se em ‘pedra angular’ para a interpretação da norma penal, dirigida em sua *ultima ratio* a proteger a Sociedade. Assim, devem ser rechaçadas as propostas que seguem identificando o bem jurídico com a *ratio* da incriminação, com o objeto de proteção eleito pela Lei, dado que este entendimento ancestral do bem jurídico não é operativo para que desempenhe a função de garantia que é chamado a cumprir: servir de limite ao exercício daquele”.<sup>70</sup>

Lo Monte, por sua vez, manifestando-se a respeito dos que procuram o bem jurídico nas concretas normas incriminadoras, adverte que esse proceder opera uma desvalorização do bem jurídico, a ponto de identificá-lo com a *ratio* da tutela, implicando a aceitação de uma concepção meramente metodológica do bem jurídico.<sup>71</sup> Essa concepção, além de favorecer a proliferação de objetos de tutela fictícios, acaba por endossar uma injustificada hipertrofia da criminalização, já que, “uma vez que o bem jurídico seja reduzido a simples método de construção ou interpretação das normas, se vê esvaziado da peculiar função de limite ao poder punitivo estatal”.<sup>72</sup>

Por outro lado, acrescenta que, do ponto de vista político-criminal, “a punibilidade de comportamentos que se consubstanciam em simples transgressões ao ditado normativo, sem qualquer ofensa ao bem jurídico – a isto se chega com a utilização do conceito de *ratio* como objeto de tutela –, é inidônea para fundar aquela função de limite ao poder estatal que deriva, como vimos, da lei fundamental.

Além disso, procedendo de tal maneira, pode-se incorrer no risco de ampliar a *fattispecie* legal, desprendendo-a do princípio de determinação-taxatividade e daquele de necessária ofensividade do delito. Com a ulterior consequência de que o sistema repressivo inteiro, contra as violações tributárias, sofre de uma crise de legalidade reconduzível às diversas interpretações dos órgãos jurisdicionais. Origina-se, de tal forma, uma repressão ‘em manchas’ a partir da qual todo órgão inquirente pode proceder à incriminação por fatos praticados contra os tributos, segundo uma ótica de todo pessoal”.<sup>73</sup>

<sup>(70)</sup> AYALA GOMEZ, I., op. cit., p. 95-6.

<sup>(71)</sup> LO MONTE, E., op. cit., p. 223.

<sup>(72)</sup> Idem, ibidem, p. 241.

<sup>(73)</sup> Idem, p. 243.

Alguns estudiosos, por sua vez, partindo do próprio texto legal, concluíram, em consonância com nosso entendimento, ser a arrecadação tributária o bem jurídico tutelado naqueles delitos.<sup>74</sup>

Nossa abordagem, porém, parte da perspectiva constitucional para analisar o sistema penal infraconstitucional. Assim, partindo-se da proposta de que o bem jurídico tutelável dentro do sistema constitucional tributário, é a arrecadação tributária torna-se possível a análise crítica das figuras delitivas dos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/90.

Quanto ao art. 1.º, deve-se ponderar, já de saída, que não se pode entender o termo *tributo*, empregado no *caput* do dispositivo, em seu sentido técnico, ou seja, o do art. 3.º do Código Tributário Nacional, ou no sentido de obrigação tributária principal de pagar tributo. Isto porque, em sua acepção técnica, somente poderia dar-se a “supressão” ou “redução” de tributo por meio de lei; já relativamente à obrigação tributária principal de pagar tributo, como vimos, nasce ela com a ocorrência do fato gerador, não podendo ser “suprimida” ou “reduzida” mediante as condutas descritas nos diversos incisos do dispositivo, uma vez que sua existência, a partir de sua gênese, não pode ser alterada por ato do sujeito passivo, contribuinte ou responsável.

Tal circunstância não escapou à análise meticulosa de Malheiros Filho:

“Vistos esses três grandes momentos da relação jurídico-tributária (hipótese de incidência, fato imponible, lançamento), cabe recolocar a pergunta: O que significa *suprimir tributo* ou *reduzir tributo*? Se o tributo é ente jurídico criado pela lei que lhe definiu a hipótese de incidência, só a revogação ou alteração desta o poderia *suprimir* ou *reduzir*. Portanto, a primeira conclusão é de que a Lei 8.137/90 não quis dizer ‘suprimir’ ou ‘reduzir’ no sentido técnico.

<sup>(74)</sup> Gustavo Miguez de Mello, João Mestieri, Gabriel Lacerda Troianelli e Rafael Atalla Medina, in MARTINS, I. G. S. (Coord.), op. cit., p. 97; Marco Aurélio Greco (Notas à legislação sobre crimes fiscais, p. 52); Rui Stocco (Sonegação fiscal – Temas controvertidos, p. 325); Miguel Reale Júnior (*Problemas penais concretos*, 92-3). Já na vigência da Lei 4.729, de 14 de julho de 1965, que definia o crime de “sonegação fiscal”, entendiam ser os interesses ligados à arrecadação tributária o bem jurídico tutelado Manoel Pedro Pimentel (*Direito penal econômico*, p. 211) e Ana Maria Rangel Pestana (*A sonegação fiscal como ilícito penal*, p. 203).

Já a obrigação tributária (que, à mingua de qualquer rigor terminológico, poderia se ver chamada de 'tributo') também não se suprime ou reduz pelas condutas elencadas nos incisos do art. 1.º. É que, nascendo do fato imponible, só a não ocorrência deste poderia suprimir aquela, ou a ocorrência de fato imponible diverso poderia reduzi-la. No entanto, fazer com que o fato imponible não aconteça é direito sagrado do cidadão. A segunda conclusão, pois, é no sentido de que a norma em exame não se referiu nem a 'tributo' no sentido técnico, nem com essa palavra quis significar 'obrigação tributária'.<sup>75</sup>

O mesmo se poderá dizer, ainda, quanto ao emprego do termo "tributo" no sentido de "crédito tributário", onde se dá o mesmo fenômeno:

"Resta, pois, analisar o lançamento. Usando o conceito legal de que o lançamento é um *procedimento*, veremos que não raro o contribuinte é chamado a participar dele, seja nos casos de homologação, seja nos mistos. Essa participação se dá, geralmente, por uma *declaração* que deve ser prestada pelo contribuinte ao Fisco, no bojo da qual, afirmações falsas ou omissões, podem levar à *redução ou supressão do crédito tributário a ser constituído pelo lançamento*.

Parece fora de dúvida – e não só por exclusão – que ao utilizar a palavra 'tributo' no *caput* do art. 1.º, a Lei 8.137/90 quis se referir ao valor do crédito tributário constituído pelo lançamento.

Porém, na prática, o dispositivo se torna inaplicável, além de ter sua exclusão determinada pelo inc. I do art. 2.º, que é lei especial e, simultaneamente, lei mais benigna. É que o lançamento tributário pode ser revisto de ofício, constituindo, assim, o crédito tributário na medida arbitrada pelo Fisco".<sup>76</sup>

Entendemos, portanto, que o termo "tributo" só pode ter sido empregado em forma elíptica no sentido de "quantia exigida a título de tributo". Essa quantia, sim, pode ser suprimida ou reduzida pelo inadimplemento de obrigações acessórias a cargo do contribuinte, nas hipóteses em que participa do lançamento tributário.

<sup>75</sup> MALHEIROS FILHO, A., Omissão de rendimentos presumidos, p. 220-1. Em sentido contrário, Xavier de Albuquerque afirma que se deve ler o *caput* do art. 1.º da seguinte forma: "suprimir ou reduzir *obrigação de pagamento* de tributo, ou contribuição social e qualquer acessório *devidos*" (Crime tributário: extinção da punibilidade e arrependimento eficaz, p. 407).

<sup>76</sup> MALHEIROS FILHO, A., op. cit., p. 221.

O emprego da expressão *qualquer acessório* no *caput* do art. 1.º, relativamente às obrigações tributárias, deve ser devidamente delimitado. Como vimos, as obrigações tributárias principais que têm por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, não integrando o núcleo do bem jurídico da arrecadação tributária, não podem ser erigidas a pressuposto de figura típica destinada à tutela do bem jurídico. Por essa razão, não se pode compreender, dentro daquela expressão, que a tutela penal se estenda ao descumprimento desta espécie de obrigação tributária principal.<sup>77</sup> Entendemos, pois, que a expressão somente pode envolver as quantias devidas a título de recomposição do valor da moeda, isto é, devidas a título de correção monetária do valor do tributo devido, e dos juros.<sup>78</sup>

Relativamente ao bem jurídico tutelado, percebe-se que o tipo penal em análise incrimina hipótese de lesão e, segundo o entendimento aqui proposto, é admissível, sob o ângulo do *merecimento de pena*, a cominação de pena restritiva da liberdade às condutas delituosas ali descritas.

No que concerne ao parágrafo único do art. 1.º, porém, algumas observações devem ser feitas. Afora a péssima redação do dispositivo legal, pode-se esforçar por compreender a conduta ali prevista como mero descumprimento de obrigação acessória. Se assim é, está-se diante de dispositivo que viola a Constituição Federal na medida em que, como vimos, as obrigações acessórias não possuem relevância constitucional própria que lhes autorize a tutela penal autônoma. Lembremo-nos que "toda norma incriminatória na base da qual não seja susceptível de se divisar um bem jurídico-penal claramente definido é *nula*, por *materialmente inconstitucional*, e como tal deve ser declarada pelos tribunais constitucionais ou pelos tribunais ordinários aos quais compita aferir da constitucionalidade das leis ordinárias".<sup>79</sup>

<sup>77</sup> Se assim é, e se sequer o não-pagamento da multa penal pode converter-se em restrição da liberdade – de acordo com a nova redação do art. 51 do Código Penal –, qualquer "fraude" relativa à obrigação tributária principal de pagar penalidade pecuniária deverá resolver-se no seio mesmo das normas incriminadoras do Código Penal.

<sup>78</sup> O entendimento proposto tem reflexos diretos na análise da reparação do dano como causa de redução da pena prevista no art. 16 do Código Penal (cf. nesse sentido: SALOMÃO, H. E., O arrependimento posterior nos crimes contra a ordem tributária).

<sup>79</sup> DIAS, J. F., *Questões ...*, cit., p. 77.

Entretanto, sequer sob o ângulo da antecipação da tutela poderia ser admitido o preceito incriminador. É que a conduta ali, precariamente descrita, não implica ao menos perigo indireto ao bem jurídico tutelado; por mais essa razão, portanto, a inconstitucionalidade do dispositivo se impõe.<sup>80</sup> Outrossim, ainda que se pudesse compreender, em verdadeiro “malabarismo lógico-jurídico”, que a referência ao disposto no inc. V, do *caput* torna exigível a lesão ao bem jurídico, aí, então, seria despicienda a prescrição na medida em que a conduta já estaria descrita, e com maior precisão, no próprio inc. I.

No que diz respeito ao art. 2.º, cujo *caput* foi igualmente mal redigido, é preciso analisar cada uma das hipóteses ali elencadas, já que, apesar da redação defeituosa do *caput*, a tutela penal do bem jurídico tutelado se fez de forma diferente em cada uma delas.

Quanto ao inc. I, cuida-se evidentemente de crime de perigo concreto e direto para o bem jurídico tutelado. Exige-se ali o descumprimento de obrigações acessórias com real potencialidade lesiva, portanto aptas a colocar em risco a arrecadação tributária. Sob o ângulo do *merecimento de pena*, admissível a tutela antecipada com a cominação de pena restritiva de liberdade. Note-se que a antecipação da tutela refletiu-se na cominação da pena cujos limites máximo e mínimo foram sensivelmente reduzidos quando comparados aos limites previstos para as hipóteses de lesão previstas no art. 1.º.

<sup>(80)</sup> É importante observar, apesar de fugir aos limites do presente estudo, a questionável constitucionalidade desse dispositivo legal: a) quer sob o ponto de vista de inobservância do princípio da legalidade penal em sua vertente da taxatividade-determinação (cf.: LOPES, M. A. R., *Princípio da legalidade ...*, cit., p. 127-135; SALOMÃO, H. E., O dever de informar e os crimes contra a ordem tributária, p. 34; SILVA, J. C., op. cit., p. 44-5); b) quer por transformar em delito o exercício do direito constitucional a não cooperar na própria incriminação (art. 5.º, LXIII, da CF) (cf., nesse sentido, SALOMÃO, H. E., O dever ..., cit., p. 34); c) quer, ainda, por romper com a relação de mútua referência entre a ordem axiológica constitucional e a ordem legal dos bens jurídicos tutelados penalmente na medida em que opera “inversão de valores por colocar a exigência administrativo-fiscal em grau hierarquicamente superior à ordem judicial quanto aos efeitos penais” (EISELE, A., Crimes ..., cit., p. 141), uma vez que a desobediência à ordem judicial está sujeita à pena de detenção de 15 dias a 6 meses e multa, conforme dispõe o art. 330 do Código Penal.

No que diz respeito ao inc. II do art. 2.º, pelas peculiaridades dos questionamentos que invoca, será analisado juntamente com o disposto no art. 168-A, § 1.º, I, do Código Penal.<sup>81</sup>

O inc. III do art. 2.º não envolvendo propriamente descumprimento de obrigações tributárias, foge aos limites de análise deste trabalho.<sup>82</sup>

O inc. IV do art. 2.º por sua vez, cuida especificamente do bem jurídico da arrecadação tributária sob seu ângulo dinâmico, isto é, sob o ângulo da incidência extrafiscal da exação tributária. No presente caso, com o desfrute indevido do incentivo fiscal, o que se dá, em última análise, é o inadimplemento da obrigação principal de pagar tributo. A hipótese bem ilustra afirmação anterior no sentido de que a dissociação entre fiscalidade e extrafiscalidade torna-se difícil na análise dinâmica da incidência dos tributos em particular. Nesse caso, o *incentivo fiscal*, como redução da carga tributária a cargo do contribuinte, só existe para cumprir determinada finalidade de relevância constitucional; não estando apto o contribuinte a ser agente do cumprimento da finalidade, não poderá desfrutar da redução, e se dela desfrutar, estará lesando o bem jurídico da arrecadação tributária mediante o descumprimento da obrigação tributária principal de pagar tributo. O mesmo se diga quando, gozando de capacidade para ser agente do cumprimento da finalidade, não a cumpre, lesando, da mesma forma, o bem jurídico da arrecadação tributária mediante o descumprimento da obrigação tributária principal de pagar tributo.

Trata-se, portanto, de hipótese de lesão. O contraste entre a pena cominada para esta hipótese de lesão e para aquelas previstas no art. 1.º justifica-se em razão do menor *desvalor da ação*, já que, no caso desse inc. IV, não há exigência de descumprimento de obrigação acessória ou fraude para a adequação típica. Acaso a lesão se dê por meio desses expedientes, aí sim a conduta encontrará adequação típica numa das

<sup>(81)</sup> Cf. *infra*.

<sup>(82)</sup> Seria interessante, porém, em outra oportunidade, ponderar-se a respeito da circunstância de que o bem jurídico da arrecadação tributária, tal qual proposto neste estudo, não é passível de ofensa (perigo ou lesão) através da conduta ali descrita, uma vez que o contribuinte faz jus ao benefício concedido. Parece-nos que a hipótese encontraria melhor sede entre os crimes contra a Administração Pública (Título XI, especialmente Capítulos I e II do Código Penal).

figuras descritas naquele art. 1.º, com a conseqüente maior severidade na reprimenda.<sup>83</sup>

No que diz respeito ao inc. V do art. 2.º, necessário diferenciar entre as duas modalidades de conduta ali previstas.

Quanto à hipótese de utilização de programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública, trata-se, quando muito, de hipótese de perigo indireto para o bem jurídico tutelado, cuja tutela deve-se restringir a sanções não restritivas de liberdade ou à sanção administrativa. Nesse caso, a pena restritiva da liberdade é desproporcional ao perigo causado, incidindo o legislador em *excesso* punitivo com a conseqüente quebra do princípio da proporcionalidade.

Quanto à hipótese de divulgação de tais programas, não há ofensa ao bem jurídico da arrecadação tributária e a norma incriminadora é, sob esse ângulo, inadmissível.

#### 4.5.2 O art. 2.º, II, da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e o art. 168-A, § 1.º, I, do Código Penal

O art. 2.º, II, da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, tem a seguinte redação:

“Art. 2.º Constitui crime da mesma natureza:

(...)

II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

(...)

Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.”

<sup>(83)</sup> Com lucidez, observa Fernando Pérez Royo que “é evidente que mediante o desfrute ilícito de um benefício fiscal (...) se causa um dano patrimonial à Fazenda Pública, mas tal dano não se distingue daquele que se causa com a omissão de pagamento, já que, em verdade, o desfrute de um benefício fiscal ao qual não se tem direito dá lugar precisamente a uma falta total de pagamento ou a um pagamento inferior ao devido” (*Derecho financiero y tributario*: parte general, p. 287-8). Por tais razões, no Direito Penal espanhol, as duas hipóteses são tratadas uniformemente no mesmo tipo penal (art. 305 do CP espanhol de 1995).

A esse tipo penal correspondia, até o advento da Lei 9.983, de 14 de julho de 2000, aquele definido no art. 95, *d*, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991,<sup>84</sup> com a seguinte redação:

“Art. 95. Constitui crime:

(...)

*d*) deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público;

(...)

§ 1.º No caso dos crimes caracterizados nas alíneas *d*, *e* e *f* deste artigo, a pena será aquela estabelecida no art. 5.º, da Lei 7.492, de 16 de junho de 1986,<sup>85</sup> aplicando-se à espécie as disposições constantes dos arts. 26, 27, 30, 31 e 33 do citado diploma legal.”

A Lei 9.983, de 14 de julho de 2000, porém, revogou expressamente este dispositivo legal (art. 3.º) e definiu novos “Crimes contra a Previdência Social”, agora inseridos no próprio Código Penal, de forma, cumpre advertir, totalmente assistemática.<sup>86</sup> A nova disciplina, conforme advertíamos já na Introdução, implica o repensar de boa parte do tratamento dado aos crimes contra a arrecadação tributária, já que, para além de definir novos tipos penais, cria uma específica hipótese de perdão judicial relacionada ao agente e ao valor devido e uma nova disciplina da extinção da punibilidade pelo pagamento, refugindo, assim, aos limites do presente estudo.<sup>87</sup>

<sup>(84)</sup> Sobre esse tipo penal, confira-se: BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *O crime de omissão no recolhimento de contribuições sociais arrecadadas*: Lei n. 8.212, art. 85, *d*.

<sup>(85)</sup> A pena prevista é de reclusão de 2 a 6 anos e multa.

<sup>(86)</sup> Assim, por exemplo, enquanto o antigo tipo legal de crime descrito no art. 95, *d*, da Lei 8.212/91 encontra-se, agora e sob sua nova roupagem, no art. 168-A, dentro, portanto, do título dedicado aos *crimes contra o patrimônio* e do capítulo dedicado à *apropriação indébita*, o novo tipo legal de “sonegação de contribuição previdenciária”, previsto no novel art. 337-A, foi topograficamente inserido no título dedicado aos *crimes contra a administração pública*, precisamente no capítulo que cuida dos *crimes praticados por particulares contra a administração em geral*. Isto sem falar nas demais alterações como que *polvilhadas* pela Parte Especial do Código Penal.

<sup>(87)</sup> Nos remetemos, por isso, a alguns dos trabalhos já publicados sobre o tema: ARENA FILHO, Paulo Ricardo, Observações sobre a aplicação do perdão

Não obstante isso, cumpre-nos fazer algumas observações no que toca ao novo art. 168-A do Código Penal, que em seu § 1.º, I, repetiu, com pequenas alterações, a antiga fórmula, ao incriminar a conduta de: “deixar de recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público”, cuja pena passou a ser a de reclusão de 2 a 5 anos e multa.

Apesar das salutares alterações introduzidas (como, por exemplo, a de que o estabelecimento do prazo para recolhimento tenha origem legal), a essência da conduta antes incriminada pelo art. 95, *d*, da Lei 8.212/91, permanece, em nosso sentir, inalterada.

Sob o ponto de vista das obrigações tributárias e do bem jurídico tutelado, é de se ponderar que se exige o descumprimento da obrigação principal de pagar tributo, tratando-se, assim, de hipótese de lesão ao bem jurídico tutelado. Destarte, sob o estrito ângulo do merecimento de pena e do princípio da proporcionalidade, admissível a tutela mediante a cominação de sanção penal restritiva da liberdade.

Duas questões, porém, nos causam certa perplexidade e que, apesar de fugirem aos estreitos limites do presente trabalho, devem ser ao

judicial no crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, § 3.º, I e II, do CP), p. 7; CALLEGARI, André Luís, Considerações sobre o art. 168-A do Código Penal – Apropriação indébita previdenciária, p. 31-47; EISELE, Andréas, A reparação do dano no direito penal tributário, p. 9-30; EISELE, Andréas, *Apropriação indébita e ilícito penal tributário*; FRANCO, Alberto Silva [et al], *Código penal e sua interpretação jurisprudencial*; GOMES, Luiz Flávio, *Crimes previdenciários*; JESUS, Damásio E. de, *Sonegação de contribuição previdenciária e perdão judicial*, p. 3-4; MONTEIRO, Antonio Lopes, *Crimes contra a previdência social*; PODVAL, Roberto, MANDEL, Paula K., Comentários críticos à Lei 9.983, de 14/7/00; ROSENTHAL, Sérgio, A extinção da punibilidade nos crimes de natureza fiscal após o advento da Lei 9.983/2000, p. 273-88; SALOMÃO, Heloisa Estellita, Novos crimes previdenciários. Lei 9.983, de 14 de julho de 2000: primeiras impressões; SÁNCHEZ RIOS, Rodrigo, *Tutela penal da seguridade social: evolução legislativa e novo diploma legal – Lei 9.983, de 14 de julho de 2000*; STEINER, Sylvia Helena de Figueiredo, As causas de extinção da punibilidade após o advento da Lei 9.983/2000, p. 289-303; TEIXEIRA, Francisco Dias, Crime contra a previdência social em face da Lei 9.983/00, p. 7, n. 5.

menos expostas em virtude da gravidade do rompimento que produzem na necessária correlação entre a ordem constitucional e as normas incriminadoras.

A primeira delas refere-se à inexistência da exigência do descumprimento de obrigação acessória como meio para a prática do delito. Note-se que o juízo de desvalor baseia-se somente na causação da lesão (no resultado), descurando-se do requisito da *gravidade do ataque* (desvalor da ação), que, como vimos, adquire especial relevância no âmbito dos crimes contra a arrecadação tributária em virtude da proibição da prisão por dívida tributária. Embora a análise do requisito da *necessidade de pena*, na forma da exigência de gravidade acentuada do ataque, fuja aos estreitos limites deste trabalho, não poderíamos deixar de, ao menos, apontar para a circunstância de que o que se incrimina nessa hipótese, salvo melhor entendimento, é o simples descumprimento de obrigação principal de pagar tributo, ainda que por parte do responsável tributário.

Uma outra observação cumpre ser feita. A nova disciplina dos “Crimes contra a Previdência Social”, em seu art. 337-A, criou novas figuras típicas agrupadas sob a rubrica de “Sonegação de contribuição previdenciária”.<sup>88</sup> Estas, ao contrário daquela anteriormente analisada, pressupõem o descumprimento de obrigações acessórias que conduzam à supressão ou redução do valor devido a título de contribuição previdenciária e qualquer acessório (incs. I a III). A pena cominada, porém, é idêntica àquela prevista para o tipo legal de crime previsto no art. 168-A, § 1.º, I, o qual, como vimos, não exige o descumprimento de obrigações acessórias. Ou seja, as penas cominadas para condutas de diversa

<sup>(88)</sup> art. 337-A, *caput*: “Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias. Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa”.

gravidade são idênticas, afrontando-se claramente o princípio da proporcionalidade.

A segunda questão que nos causa perplexidade é a da exacerbada e injustificável diferença entre as quantidades e a qualidade das sanções penais cominadas para as duas hipóteses. Para a hipótese da prática do crime previsto no art. 2.º, II, da Lei 8.137/90, que tenha por objeto qualquer tributo, excetuadas as contribuições “previdenciárias”, a pena cominada é a de *detenção* de 6 meses a 2 anos e multa. Se a prática da conduta tiver por objeto a contribuição previdenciária, espécie das contribuições sociais, a pena cominada salta para a de *reclusão* de 2 a 5 anos e multa.

Necessário ter em vista que as contribuições “previdenciárias” são espécies do gênero tributos.<sup>89</sup> Ora, quando analisamos a questão da destinação do produto arrecadado com a cobrança dos tributos e de sua utilização extrafiscal, constatamos não ser possível identificar, ao menos em nível constitucional e *a priori*, maior ou menor relevância, no seio do bem jurídico da arrecadação tributária, entre as diversas espécies tributárias e as respectivas incidências propriamente fiscais ou extrafiscais.

No que diz respeito especificamente às contribuições previdenciárias e às demais espécies tributárias, ainda que se pudesse imaginar uma ordem de importância entre elas, o que se constataria, então, sob o ponto de vista da destinação do produto arrecadado, é que, além de estarem destinadas à consecução de metas de igual importância, parte do produto arrecadado com a cobrança das outras espécies tributárias financiará a Seguridade Social, a teor da expressa disposição constitucional contida no art. 195, *caput*.

A par disso, a Emenda Constitucional 29/2000, ao alterar a redação dos arts. 167 e 198 da Constituição, vinculou a receita obtida com impostos à aplicação anual em ações e serviços públicos de saúde na forma estabelecida pelos §§ 2.º e 3.º deste último dispositivo, cuja leitura atenta nos remete à seguinte conclusão: atualmente, uma parcela da receita obtida com praticamente todos os impostos previstos na Constituição contribui para o financiamento das atividades próprias da Seguridade Social.

De se ponderar, inclusive, que a alteração introduzida pela Emenda na redação do art. 167, IV, da Constituição, a par de acrescentar a

<sup>(89)</sup> Cf., *supra*, Capítulo 2, item 2.2.3.4.

vinculação de receita de impostos aos serviços públicos de saúde, manteve aquela outra pertinente à vinculação da mesma receita ao desenvolvimento do ensino, na forma do disposto no art. 212.

Entendemos, portanto, que a alteração produzida pela novel Emenda Constitucional só fez reforçar a homogeneidade da relevância, no seio do bem jurídico da arrecadação tributária, das diversas espécies tributárias (especialmente entre as contribuições previdenciárias e os impostos, como se demonstrou), sendo injustificada a disparidade de tratamento penal dispensada pelo legislador.

Por essas razões, parece-nos que o tratamento desigual atribuído a condutas idênticas é inconstitucional por ferir o princípio da isonomia (art. 5.º, *caput*, da CF), na medida em que estabelece tratamento jurídico desigual com fundamento em critério discriminatório sem que haja justificativa racional para tanto, além de dissonante com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional.<sup>90</sup>

#### 4.6 As penas restritivas de direitos (Lei 9.714/98)

A Lei 9.714, de 25 de novembro de 1998, procedeu à reforma das penas restritivas de direitos previstas no Código Penal, ampliando suas espécies e o âmbito de sua aplicação.<sup>91</sup>

Com a reforma, o art. 43 do Código Penal passou a prever as seguintes espécies de penas restritivas de direitos: a prestação pecuniária, a perda de bens e valores, a prestação de serviços à comunidade ou a entidades públicas, a interdição temporária de direitos e a limitação de fim de semana.

São elas autônomas e substitutivas das privativas de liberdade, aplicando-se, de acordo com o art. 44, quando: “I – aplicada pena priva-

<sup>(90)</sup> Cf. SALOMÃO, Heloisa Estellita. O princípio constitucional da isonomia e o crime de omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias (Art. 168-A, § 1.º, I, do CP), p. 95-105. Sobre o princípio da isonomia, cf. o insuperável trabalho de MELLO, C. A. B., *O conteúdo ...*, cit. Sobre o princípio da igualdade e o da proporcionalidade, cf.: BARROS, S. T., op. cit., p. 181 e ss.

<sup>(91)</sup> A respeito da nova disciplina, confira-se a inestimável obra de DOTTI, R. A., REALE JÚNIOR, M., TOLEDO, F. A., SHECAIRA, S. S., AZEVEDO, D. T., LOPES, M. A. R., *Penas restritivas de direitos: críticas e comentários às penas alternativas – Lei 9.714, de 25.11.1998*.

tiva de liberdade não superior a 4 (quatro) anos e o crime não for cometido com violência ou grave ameaça à pessoa ou, qualquer que seja a pena aplicada, se o crime for culposos; II – o réu não for reincidente em crime doloso; III – a culpabilidade, os antecedentes, a conduta social e a personalidade do condenado, bem como os motivos e as circunstâncias indicarem que essa substituição seja suficiente”.

A reforma adquire relevância para análise ora procedida na medida em que, conforme propusemos, a antecipação da tutela ao momento do perigo direto para o bem jurídico tutelado, tendo em vista o princípio da proporcionalidade, admite o emprego de outras sanções penais menos graves do que a restritiva de liberdade.

Ressalvada a grande importância da reforma em questão, a manutenção do caráter meramente substitutivo e da possibilidade de conversão das penas restritivas de direitos em privativas de liberdade, no caso de descumprimento injustificado (art. 44, § 4.º, do CP), não repercute no quadro até aqui desenhado quanto à proporcionalidade entre o grau de antecipação da tutela e a espécie de pena cominada, uma vez que, em abstrato e em última análise, a liberdade pessoal é o bem restringido pela sanção penal, ainda que haja a posterior substituição por penas restritivas de direitos.

Perdeu, assim, o legislador uma boa chance de criar um instrumento apto a estabelecer, no seio do sistema penal infraconstitucional, a proporcionalidade entre as penas e a escala de valores constitucionais.

## CONCLUSÕES

A Constituição Federal brasileira delineou um modelo de Estado que, partindo de um elemento fundamental e aglutinador, a dignidade do homem, funda-se nos primados da liberdade e da justiça social. Essa dignidade da pessoa humana, posta como fundamento do Estado, implica, a uma só vez, a garantia e proteção da mais ampla gama de direitos individuais e, por outro lado, na garantia e consecução da mais ampla gama de direitos sociais, demonstrando a opção constitucional por um modelo de Estado de Direito, Democrático e Social.

Essa conformação constitucional do Estado permite-nos compartilhar dos frutos trazidos pelas concepções constitucionais do bem jurídico, quer quanto à afirmativa de que a função do Direito Penal é a de exclusiva proteção de bens jurídicos, quer no tocante aos limites impostos pela ordem constitucional quanto ao conteúdo das normas incriminadoras, que não poderão tutelar interesses incompatíveis com as normas e valores constitucionais, que não poderão punir a mera desobediência e que deverão manter uma relação de mútua referência entre a ordem axiológica constitucional e a ordem legal dos bens jurídicos tutelados penalmente. Em outras palavras: os bens jurídicos tuteláveis pelo Direito Penal devem ter relevância constitucional, ainda que implícita.

A afirmação de que a função do Direito Penal, no atual modelo de Estado, é a de proteção de bens jurídicos deriva, ainda, da consagração constitucional da pessoa humana digna como um valor central, ao redor do qual gravitam todos os demais valores constitucionais, para o qual convergem todas as atividades estatais, inclusive as atividades tributária e punitiva.

Essa tomada de posição axiológica que encontramos na Constituição autoriza a afirmação de que a dignidade e os direitos fundamentais da pessoa humana somente poderão ser restringidos em razão e na justa medida da manutenção e defesa das condições necessárias à sua existência e consecução, tanto na esfera individual como na social. O princípio

da proporcionalidade adquire, então, o caráter de garantia especial no sentido de exigir que toda intervenção estatal na esfera dos direitos fundamentais tenha por base a *necessidade*, se realize de *forma adequada* e na *justa medida*.

Dentro do modelo de Estado estabelecido pela Constituição, a pena é, sem dúvida, a sanção jurídica mais grave, já que atinge justamente a dignidade e a liberdade da pessoa humana, além de seu patrimônio e outros direitos fundamentais. Essa peculiar gravidade deriva da própria disciplina constitucional da sanção penal contida no inc. XLVI do art. 5.º. Interferindo com direitos que, depois do direito à vida, são os mais caros ao Estado de Direito, Democrático e Social, a pena somente poderá ter como ponto de partida (fundamento) e como ponto de chegada (finalidade) a dignidade da pessoa humana, submetendo-se, em qualquer caso, ao princípio da proporcionalidade na sua tríplice vertente da *adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito*.

Em outras palavras, no modelo de Estado adotado pela Constituição, a sanção penal, interferindo diretamente com a dignidade e os direitos fundamentais da pessoa humana, somente pode ter como fundamento a proteção das condições essenciais à garantia e implementação desses mesmos valores, ou seja, os *bens jurídico-penais*. Essa consideração de um valor ou bem como condição essencial à garantia e implementação da dignidade e dos direitos fundamentais da pessoa humana é que vai fundamentar, num primeiro momento, o juízo acerca do *merecimento de pena* e, pois, acerca da qualificação de um bem ou valor como *bem jurídico-penal*.

Ademais, por sua extrema gravidade, a sanção penal somente poderá ser empregada ali onde seja *necessária*, isto é, quando se comprove a insuficiência de outras espécies de sanção e a *danosidade social* da conduta que se extrai da apuração da concorrência de duas condições: *gravidade acentuada do ataque* (ameaça ou lesão) a um *bem jurídico-penal*.

Entendemos, então, que os *bens jurídico-penais*, únicos aptos a fundamentar o emprego da sanção penal para sua tutela, devem substanciar-se em valores essenciais, de relevo constitucional e reconduzíveis à pessoa humana.

A *arrecadação tributária* entendida como *instrumento de formação de receita pública e de consecução e implemento das metas socioeconômicas*

*definidas na Constituição, através da percepção dos tributos instituídos e cobrados em conformidade com as normas e valores constitucionais*, representa um valor superindividual, com relevância constitucional e indiretamente reconduzível à pessoa humana, tendo aptidão, portanto, para a sua tutela mediante o emprego da sanção penal, ou seja, sob o ângulo do *merecimento de pena*. Tal conceito é capaz de captar as potencialidades estáticas e dinâmicas atribuídas constitucionalmente ao sistema tributário. Potencialidades estáticas que dizem respeito à proteção de parcela do patrimônio público representada pela receita tributária com destinação socioeconômica. Potencialidades dinâmicas que se remetem à incidência extrafiscal da exação tributária, igualmente orientada ao alcance das metas socioeconômicas do Estado de Direito, Democrático e Social delineado na Constituição.

O bem jurídico da *arrecadação tributária* assim delimitado está apto a exercer as funções de limite ao *ius puniendi* e de instrumento crítico do direito positivo.

A existência da obrigação tributária principal que tem por objeto o pagamento de tributo é pressuposto elementar da possibilidade de ofensa (lesão ou perigo) ao bem jurídico da arrecadação tributária, que opera através da percepção dos tributos instituídos em conformidade com as normas e valores constitucionais.

Embora não se possa identificar o bem jurídico da arrecadação tributária com a obrigação tributária principal de pagar tributo, somente esta, dentre as demais obrigações tributárias, integra o núcleo daquele bem, conectando-se à carga valorativa positiva a ele atribuída constitucionalmente.

As obrigações tributárias principais, que têm por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, não possuem relevância na tutela penal da arrecadação tributária. A penalidade pecuniária não se confunde com o tributo, já que é sanção por ato ilícito e não compartilha de nenhuma daquelas características valorativas constitucionais do tributo que lhe permitem integrar o núcleo do bem jurídico da arrecadação tributária. Não é ela instrumento de arrecadação tributária, não possuindo relevância constitucional que autorize sua inserção nas eventuais modalidades de conduta delituosas dirigidas à proteção do bem jurídico-penal coletivo denominado arrecadação tributária.

As obrigações tributárias acessórias não possuem, igualmente, relevância constitucional própria que lhes autorize a tutela penal autôno-

ma. O seu caráter instrumental comprova que estão predispostas a servir de instrumento de conhecimento e fiscalização do pagamento de tributos. Essa instrumentalidade pode, inclusive, não se verificar já que sua relação com a obrigação principal de pagar tributos é de mera *probabilidade*, quando, então, estaríamos diante de um simples dever desprovido de conteúdo valorativo. Sua instrumentalidade, porém, quando verificada, pode ter relevância relativamente ao grau de antecipação da tutela penal da arrecadação tributária, na medida em que o descumprimento dessas obrigações é *meio* através do qual se pode alcançar a ofensa (ameaça ou lesão) ao bem jurídico da arrecadação tributária.

Explorando as contribuições da concepção estrita sobre a fundamentação constitucional do bem jurídico, deveremos submeter o grau de antecipação da tutela aos cânones do princípio da proporcionalidade, considerando dois fatores: a importância do bem jurídico e o grau da ofensa (lesão, perigo direto e perigo indireto).

Segundo Angioni, a pena restritiva da liberdade somente poderá ser cominada a fatos lesivos ou que coloquem sob perigo direto bens de valor igual ou equivalente ao bem atingido pela sanção (liberdade), bens primários, portanto. Em qualquer caso, a opção pela punição do perigo direto deve revelar-se na quantidade da pena restritiva de liberdade, sempre menor que aquela cominada à hipótese de lesão. A incriminação de fatos acarretadores de perigo indireto, por sua vez, somente estaria autorizada para a tutela do bem constitucional fundamental e dos bens primários, porém, quanto a estes últimos, suficiente será a cominação de pena menos severa que a restritiva de liberdade.

Quanto à fixação de um critério que possa operar a distinção entre bens primários e secundários, sugere Angioni que se parta do bem jurídico da liberdade pessoal (como o principal atingido pela sanção restritiva da liberdade) que, indubitavelmente tem caráter primário, para avaliar quais os outros bens constitucionais que têm importância igual ou equivalente a ele; os que tenham tal importância terão a qualidade de primariedade.

Muito embora não possamos endossar essa separação propugnada por Angioni entre bens primários e secundários, por padecer de rigidez insustentável, parece-nos possível, sim, estabelecer a hierarquia entre o bem jurídico da arrecadação tributária e o bem jurídico da liberdade individual.

A arrecadação tributária, tal qual disciplinada na Constituição, é fundamentada no respeito ao direito de propriedade, ao qual, evidentemente, representa uma limitação, restrita, porém, à capacidade contributiva do sujeito passivo e à vedação de confisco. Evidente a busca de um equilíbrio entre o bem jurídico da arrecadação tributária e o bem jurídico da propriedade individual, de outro lado, elevado à categoria de direito fundamental (art. 5.º, XXII) e pressuposto da atividade econômica (art. 170, II, da Constituição). De se ponderar, todavia, que a “inviolabilidade” da propriedade está condicionada ao atendimento de sua função social (art. 5.º, XXIII).

Quanto ao bem jurídico-penal da arrecadação tributária, apesar de contrastado pelo necessário respeito ao bem jurídico da propriedade, sua importância se extrai de sua instrumentalidade no que diz respeito à consecução dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3.º da Constituição).

Passando, então, ao âmbito dos bens jurídicos coletivos, o bem jurídico da arrecadação tributária goza do *status* de primariedade. Assim nos parece porque, conforme demonstrado, está instrumentalmente conectado à consecução dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3.º da Constituição).

Haveria, então, homogeneidade hierárquica entre as categorias dos dois bens envolvidos na tutela penal da arrecadação tributária: dois bens primários, um de natureza individual (liberdade) e um de natureza coletiva (arrecadação tributária).

Posto isso, podemos retornar às propostas de Angioni quanto à importância do bem jurídico e a qualidade e quantidade da pena, sob o primado da proporcionalidade, e, sob o *estrito ângulo do merecimento de pena*, chegaríamos às seguintes conclusões:

a) em caso de lesão e perigo direto ao bem jurídico da arrecadação tributária há relação de proporcionalidade que autoriza a cominação de pena restritiva de liberdade, cuja quantidade, porém, deverá ser menor no segundo caso;

b) em caso de perigo indireto ao bem jurídico da arrecadação tributária há relação de proporcionalidade que autoriza o emprego exclusivo de outras sanções penais menos graves que a restritiva de liberdade (perda de bens, multa, prestação social alternativa, suspensão ou interdição de direitos – art. 5.º, XLVI, da Constituição).

As proposições acerca da análise das obrigações tributárias à luz do bem jurídico da arrecadação tributária, capaz de funcionar como limite ao *ius puniendi* e como instrumento crítico do direito positivo, permitiu-nos propor alguns critérios reguladores da antecipação da tutela do bem jurídico. Critérios que têm efeitos sobre a constitucionalidade e amplitude das normas incriminadoras do direito positivo.

O art. 1.º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990 define tipo legal de crime que exige lesão ao bem jurídico da arrecadação tributária, sendo constitucionalmente admissível, sob o ângulo do *merecimento de pena*, a cominação de pena restritiva da liberdade às condutas delituosas ali descritas. O mesmo não se pode dizer da disposição contida no parágrafo único desse artigo, onde se entrevê a criminalização de mero descumprimento de obrigação acessória, violando a Constituição Federal, na medida em que as obrigações acessórias não possuem relevância constitucional própria que lhes autorize a tutela penal autônoma. Sequer sob o ângulo da antecipação da tutela poderia ser admitido o preceito incriminador, já que a conduta ali descrita não implica nem mesmo em perigo indireto ao bem jurídico tutelado. Por outro lado, compreendendo-se a referência ao disposto no inc. V do *caput*, como exigência de lesão ao bem jurídico, tornar-se-ia despropositada a prescrição na medida em que a conduta já estaria descrita, e com maior precisão, no próprio inc. I do *caput*.

Os tipos legais de crime descritos nos diversos incisos do art. 2.º daquele mesmo diploma legal devem ser analisados separadamente.

Quanto ao tipo legal descrito no inc. I, está-se evidentemente diante de crime de perigo concreto e direto para o bem jurídico tutelado. Exige-se ali o descumprimento de obrigações acessórias com real potencialidade lesiva, portanto, aptas a colocar em risco a arrecadação tributária. Sob o ângulo do *merecimento de pena*, admissível a tutela antecipada com a cominação de pena restritiva de liberdade, cujos limites máximo e mínimo foram adequadamente reduzidos quando comparados aos limites previstos para as hipóteses de lesão previstas no art. 1.º.

A norma incriminadora inserida no inc. II, pelas peculiaridades dos questionamentos que invoca, deve ser analisada juntamente com o disposto no art. 168-A, § 1.º, I, do Código Penal.

O tipo legal definido no inc. III, não envolvendo propriamente descumprimento de obrigações tributárias, foge aos limites de análise deste trabalho.

O inc. IV do art. 2.º por sua vez, cuida especificamente do bem jurídico da arrecadação tributária sob o ângulo da incidência extrafiscal da exação tributária. No presente caso, com o desfrute indevido do incentivo fiscal, o que se dá, em última análise, é o inadimplemento da obrigação principal de pagar tributo. A hipótese bem ilustra afirmação anterior no sentido de que a dissociação entre fiscalidade e extrafiscalidade torna-se difícil na análise dinâmica da incidência dos tributos em particular. Nesse caso, o *incentivo fiscal*, como redução da carga tributária a cargo do contribuinte, só existe para cumprir determinada finalidade de relevância constitucional; não estando apto o contribuinte a ser agente do cumprimento da finalidade, não poderá desfrutar da redução, e, se dela desfrutar, estará lesando o bem jurídico da arrecadação tributária mediante o descumprimento da obrigação principal de pagar tributo. O mesmo se diga quando, gozando de capacidade para ser agente do cumprimento da finalidade, não a cumpre, lesando, da mesma forma, o bem jurídico da arrecadação tributária através do descumprimento da obrigação tributária principal de pagar tributo.

Trata-se, portanto, de hipótese de lesão. O contraste entre a pena cominada para essa hipótese de lesão e para aquelas previstas no art. 1.º justifica-se em razão do menor *desvalor da ação*, já que, no caso deste inc. IV, não há exigência de descumprimento de obrigação acessória ou fraude para a adequação típica. Acaso a lesão se dê através desses expedientes, aí sim a conduta encontrará adequação típica numa das figuras descritas naquele art. 1.º, com a conseqüente maior severidade na reprimenda.

No que diz respeito ao inc. V do art. 2.º, necessário diferenciar entre as duas modalidades de conduta ali previstas. Quanto à hipótese de utilização de programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública, trata-se, quando muito, de hipótese de perigo indireto para o bem jurídico tutelado, cuja tutela deve restringir-se a sanções não restritivas de liberdade ou à sanção administrativa. Nesse caso, a pena restritiva da liberdade é desproporcional ao perigo causado, incidindo o legislador em *excesso punitivo* com a conseqüente quebra do princípio da proporcionalidade. Quanto à hipótese de divulgação de tais programas, não há ofensa ao bem jurídico da arrecadação tributária e a norma incriminadora é, sob esse ângulo, inadmissível.

Os tipos legais descritos no art. 2.º, II, da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 168-A, § 1.º, I, do Código Penal, sob o ponto

de vista das obrigações tributárias e do bem jurídico tutelado, cuidam do descumprimento da obrigação principal de pagar tributo, tratando-se, portanto, de hipótese de lesão ao bem jurídico tutelado. Sob o estrito ângulo da relação merecimento de pena-princípio da proporcionalidade, admissível a tutela mediante a cominação de sanção penal restritiva da liberdade. Deve-se ponderar, porém, que o legislador, na descrição das condutas típicas, descuidou do necessário requisito da *gravidade do ataque* e estabeleceu penas desiguais para hipóteses iguais sem que houvesse fundamento para tal tratamento.

## BIBLIOGRAFIA

- ALBUQUERQUE, Xavier de. Crime tributário: extinção da punibilidade e ar-rependimento eficaz. *RT* v. 729, São Paulo : RT, 1996.
- AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo : Saraiva, 1997.
- ANDRADE, Manuel da Costa. A nova lei dos crimes contra a economia (Dec.-lei 26/84 de 20 de janeiro) à luz do conceito de "bem jurídico". In: *Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico*, Coimbra, 1984. *Direito penal económico*. Coimbra : Centro de Estudos Judiciários, 1985.
- . Merecimento de pena y necesidad de tutela penal como referencias de una doctrina teleológica-racional del delito. Trad. Pablo Sánchez-Ostiz Gutiérrez. In: DIAS, Jorge de Figueiredo, SCHÜNEMANN, Bernd (Coord.). SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María (ed. Española). *Fundamentos de un sistema europeo del derecho penal: libro-homenaje a Claus Roxin*. Barcelona : Bosch, 1995.
- , DIAS, Jorge de Figueiredo. O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português: considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infracções. *Revista Brasileira de Ciências Criminais* n. 13, 1996.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária*. São Paulo : Atlas, 1995.
- ANGIONI, Francesco. *Contenuto e funzioni del concetto di bene giuridico*. Milano : Giuffrè, 1983. (Raccolta di studi di diritto penale, 32)
- ARAÚJO JÚNIOR, João Marcello de. *Dos crimes contra a ordem econômica*. São Paulo : RT, 1995.
- ARENA FILHO, Paulo Ricardo. Observações sobre a aplicação do perdão judicial no crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, § 3.º, I e II CP). *Boletim IBCCrim* n. 96, nov. 2000.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. 4.ª tir. São Paulo : Malheiros, 1995 (Coleção Estudos de Direito Tributário).
- . Direito penal tributário. In: VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário: Mesa de debates, s.d., s.l. *Revista de Direito Tributário*, s.d.

- , GIARDINO, Cleber. Intributabilidade das correções monetárias – Capacidade contributiva. *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhoa Canto*. Rio de Janeiro : Forense, 1988.
- , SOUZA, Rubens Gomes de, CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional: parte geral*. 2. ed. São Paulo : RT, 1984 (Coleção Textos de Direito Tributário, 1).
- AYALA GOMEZ, Ignacio. *El delito de defraudación tributaria*: artículo 349 del Código Penal. Madrid: Civitas, 1988 (Civitas Monografías).
- AZEVEDO, David Teixeira de, DOTTI, René Ariel, REALE JÚNIOR, Miguel, TOLEDO, Francisco Assis, SHECAIRA, Sérgio Salomão, LOPES, Maurício Antonio Ribeiro. *Penas restritivas de direitos: críticas e comentários às penas alternativas – Lei 9.714, de 25.11.1998*. São Paulo : RT, 1999.
- BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed., 2.<sup>a</sup> tir., rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro : Forense, 1992.
- . *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro : Forense, 1998.
- BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *O crime de omissão no recolhimento de contribuições sociais arrecadadas: Lei 8.212, art. 95, d*. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2000.
- BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília : Brasília Jurídica, 1996.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 5. ed. atual. São Paulo : Saraiva, 1997.
- BATISTA, Nilo. *Introdução crítica ao direito penal*. Rio de Janeiro : Revan, 1990.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 1972.
- BERSANI, Giuseppe, LANZI, Alessio. *I nuovi reati tributari: con particolare riferimento alle tematiche del diritto penale d'impresa*. Torino : Giapicchelli, 1995.
- BINDING, Karl. *Compendio di diritto penale: parte generale*. Trad. Adelmo Borettini. Roma : Athenaeum, MCMXXVII.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. *Manual de direito penal: parte geral*. São Paulo : RT, 1999.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. refundida do *Di-  
reito constitucional*. São Paulo : Malheiros, 1993.

- BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. São Paulo : Saraiva, 1984.
- . *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo : Malheiros, 1999.
- BRICOLA, Franco. Teoria generale del reato. In: *Novissimo Digesto Italiano*. Turim : Utet, 1973. v. 19.
- BUSTOS RAMÍREZ, Juan. Perspectivas atuais do direito penal econômico. Trad. M. M. Vieira, O. Sanguiné. *Fascículos de Ciências Penais*, v. 4, n. 2, 1991.
- CALLEGARI, André Luís. Considerações sobre o art. 168-A do Código Penal – Apropriação indébita previdenciária. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita (coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo : Dialética, 2001.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 12. ed. rev. ampl. e atual. de acordo com as Emendas Constitucionais 19/98 e 20/98. São Paulo : Malheiros, 1999.
- . *ICMS*. 4. ed. rev. ampl. de acordo com a Lei Complementar n. 87/96. São Paulo : Malheiros, 1998.
- . O ICMS e os crimes contra a ordem tributária. In: OLIVEIRA, V. (Coord.). *Imposto de renda e ICMS: problemas jurídicos*. São Paulo : Dialética, 1995.
- CARVALHO, Márcia Dometila Lima de. *Fundamentação constitucional do direito penal*. Porto Alegre : Sergio Antonio Fabris, 1992.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 6. ed., atualizada de acordo com a Constituição Federal de 1988. São Paulo : Saraiva, 1993.
- , SOUZA, Rubens Gomes de, ATALIBA, Geraldo. *Comentários ao Código Tributário Nacional: parte geral*. 2. ed. São Paulo : RT, 1984 (Coleção Textos de Direito Tributário, 1).
- CERNICCHIARO, Luiz Vicente. Direito penal tributário – Observações de aspectos da teoria geral do direito penal. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v.11, 1995.
- CLÈVE, Clèmerson Merlin. Contribuições previdenciárias. Não-recolhimento. Art. 95, d, da Lei 8.212/91. Inconstitucionalidade. *RT*, v. 736, São Paulo : RT, 1997.
- CORRÊA, Antonio. *Dos crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei 8.137, de 27-12-1990*. São Paulo : Saraiva, 1994.
- COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo, 1972. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo.
- , COSTA JR., Paulo José da. *Direito penal na Constituição*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo : RT, 1995.

- COSTA JUNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 3. ed. rev. São Paulo : Saraiva, 1998.
- , CERNICCHIARO, Luiz Vicente. *Direito penal na Constituição*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo : RT, 1995.
- CUNHA, Maria da Conceição Ferreira da. *Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização*. Porto : Universidade Católica Portuguesa, 1995 (Estudos e monografias).
- DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. 3. ed. rev. atual. ampl. Florianópolis : Obra Jurídica, 1997.
- DENARI, Zelmo, COSTA JUNIOR, Paulo José da. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 3. ed. rev. São Paulo : Saraiva, 1998.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. Da unidade do injusto do direito penal tributário. *Revista de Direito Tributário*, n. 63, s.d.
- DIAS, Jorge de Figueiredo. Breves considerações sobre o fundamento, o sentido e a aplicação das penas em direito penal económico. In: Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico, 1984, Coimbra. *Direito penal económico*. Coimbra : Centro de Estudos Judiciários, 1985.
- . Direito penal e estado-de-direito material: sobre o método, a construção e o sentido da teoria geral do crime. *Revista de Direito Penal*, v. 31, 1982.
- , ANDRADE, Manuel da Costa. O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português: considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infracções. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, n. 13, 1996.
- . *Questões fundamentais do direito penal revisitadas*. São Paulo : RT, 1999.
- DOLCINI, Emilio, MARINUCCI, Giorgio. Constituição e escolha dos bens jurídicos. Trad. J. F. Costa. *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, a. 4, v. 2, 1994.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e "due process of law"*: ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis. 2. ed. rev. Rio de Janeiro : Forense, 1986.
- DOTTI, René Ariel. *Reforma penal brasileira*. Rio de Janeiro : Forense, 1988.
- , REALE JÚNIOR, Miguel, TOLEDO, Francisco Assis, SHECAIRA, Sérgio Salomão, AZEVEDO, David Teixeira de, LOPES, Mauricio Antonio Ribeiro. *Penas restritivas de direitos: críticas e comentários às penas alternativas – Lei 9.714, de 25.11.1998*. São Paulo : RT, 1999.

- EISELE, Andreas. *Apropriação indébita e ilícito penal tributário*. São Paulo : Dialética, 2001.
- . A reparação do dano no direito penal tributário. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita (coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo : Dialética, 2001.
- . *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo : Dialética, 1998.
- FERRAJOLI, Luigi. *Derecho y razón: teoría del garantismo penal*. Trad. Perfecto Andrés Ibáñez, Alfonso Ruiz Miguel, Juan Carlos Bayón Mohino et al. 3. ed. Madrid : Trotta, 1998.
- FIANDACA, Giovanni. Il "bene giuridico" come problema teorico e come criterio di politica criminale. *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, 1982.
- , MUSCO, Enzo. *Diritto penale: parte generale*. 3. ed. Bologna : Zanichelli, 1995.
- , ——— (a cura di). *Diritto penale tributario*. 2. ed. Milano : Giuffrè, 1997.
- FIGUEIRAS, Marcos Simão. Os empréstimos compulsórios e os conceitos jurídicos indeterminados. *Revista de Estudos Jurídicos da Unesp*, v. 1, n. 2, 1996.
- FRANCO, Alberto Silva. *Crimes hediondos*. 4. ed. rev. atual. ampl. São Paulo : RT, 2000.
- [et al]. *Código penal e sua interpretação jurisprudencial*. 7. ed. rev. atual. ampl. São Paulo : RT, 2001. v. 1, t. I (no prelo).
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. *Derecho penal tributario*. Buenos Aires : Depalma, 1985.
- GIARDINO, Cleber, ATALIBA, Geraldo. Intributabilidade das correções monetárias – Capacidade contributiva. *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhoa Canto*. Rio de Janeiro : Forense, 1988.
- GOMES, Luiz Flávio. *Crimes previdenciários*. São Paulo : RT, 2001.
- GRACIA MARTÍN, Luis. *Las infracciones de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. Madrid : Trivium, 1990.
- GRECO, Marco Aurélio. *Norma jurídica tributária*. São Paulo : Saraiva, Educ, 1974.
- . Notas à legislação sobre crimes fiscais. In: Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário, 3, 1994, São Paulo. *Volume de apoio*. São Paulo : IOB, 1994.
- . Sujeito ativo tributário. In: SOUZA, H. D., TILBERY, H., MARTINS, I. G. S. (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo : José Bushatsky, 1977. v. 5.

- HORMAZÁBAL MALARÉE, Hernán. *Bien jurídico y estado social y democrático de derecho: el objeto protegido por la norma penal*. Barcelona: PPU, 1991 (Derecho y Estado).
- JESUS, Damásio E. de. Sonegação de contribuição previdenciárias e perdão judicial. *Boletim Síntese*, out. 2000.
- LANZI, Alessio, BERSANI, Giuseppe. *I nuovi reati tributari: con particolare riferimento alle tematiche del diritto penale d'impresa*. Torino : Giapicchelli, 1995.
- LISZT, Franz Von. *Tratado de derecho penal*. 20. ed. alemã. Trad. Luis Jiménez de Asúa. 2. ed. Madrid : Reus, 1927. t. 2.
- LO MONTE, Elio. *L'illecito penale tributario tra tecniche di tutela ed esigenze di riforma*. Padova : Cedam, 1996.
- LONGO, Carlos Alberto. O imposto de renda como principal tributo da União. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 6, 1994.
- LOPES, Mauricio Antonio Ribeiro. Alternativas para o direito penal e o princípio da intervenção mínima. *RT*, v. 757, São Paulo : RT, 1998.
- . *Direito penal, estado e constituição: princípios constitucionais politicamente conformadores do direito penal*. São Paulo : IBCCrim, 1997.
- . *Princípio da insignificância no direito penal: análise à luz da Lei 9.099/95 – Juizados especiais criminais e da jurisprudência atual*. São Paulo : RT, 1997 (Série Princípios Fundamentais do Direito Penal Moderno, 2).
- . *Princípio da legalidade penal*. São Paulo : RT, 1994 (Série Princípios Fundamentais do Direito Penal Moderno, 1).
- LUISI, Luiz. Bens constitucionais e criminalização. *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, v. 4, 1998.
- . *Os princípios constitucionais penais*. Porto Alegre : Sergio Antonio Fabris, 1991.
- LUNA, Everardo da Cunha. *Capítulos de direito penal: parte geral: com observações à nova parte geral do código penal*. São Paulo : Saraiva, 1985.
- LUZÓN PEÑA, D. M. La relación del merecimiento de pena y de la necesidad de pena con la estructura del delito. Trad. Pablo Sánchez-Ostiz Gutiérrez. In: DIAS, Jorge de Figueiredo, SCHÜNEMANN, Bernd (Coord.). SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María (ed. Española). *Fundamentos de un sistema europeo del derecho penal: libro-homenaje a Claus Roxin*. Barcelona : Bosch, 1995.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1992.
- MALHEIROS FILHO, Antônio. Omissão de rendimentos presumidos. *Revista Brasileira de Ciências Criminas*, v. 15, 1996.

- MANCUSO, Rodolfo de Camargo. *Interesses difusos: conceito e legitimação para agir*. 4. ed. São Paulo : RT, 1997.
- MANDEL, Paula K., PODVAL, Roberto. Comentários críticos à Lei 9.983, de 14/7/00. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 65, 2001.
- MARINUCCI, Giogio, DOLCINI, Emilio. Constituição e escolha dos bens jurídicos. Trad. J. F. Costa. *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, a. 4, v. 2, 1994.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo : RT – Centro de Extensão Universitária, 1995 (Pesquisas Tributárias, Nova Série, 1).
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. atual. São Paulo : Malheiros, 1993.
- . *Curso de direito administrativo*. 4. ed. rev. ampl. São Paulo : Malheiros, 1993.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo : Dialética, 1997.
- MICHELI, Gian Antonio. *Curso de derecho tributario*. Traducción y estudio preliminar Julio Banacloche. Madrid : Edersa, 1975.
- MIR PUIG, Santiago. *El derecho penal en el Estado social y democrático de derecho*. Barcelona : Ariel, 1994.
- MONTEIRO, Antonio Lopes. *Crimes contra a previdência social*. São Paulo : Saraiva, 2000.
- MORAIS, José Luís Bolzan de. *Do direito social aos interesses transindividuais: o estado e o direito na ordem contemporânea*. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 1996.
- MUÑOZ CONDE, Francisco. *Derecho penal: parte especial*. 11.ed. revisada y puesta al día conforme al Código penal de 1995. Valencia : Tirant lo Blanch, 1996.
- MUSCO, Enzo, FIANDACA, Giovanni. *Diritto penale: parte generale*. 3. ed. Bologna : Zanichelli, 1995.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo : Saraiva, 1990.
- NOUR, Ricardo Abdul. Responsabilidade tributária do estado. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 14, 1996.
- NUVOLONE, Pietro. *O sistema do direito penal*. Trad. A. P. Grinover. São Paulo : RT, 1981. v. 1.

- , CORRÊA JUNIOR, Alceu. *Pena e Constituição* : aspectos relevantes para sua aplicação e execução. São Paulo : RT, 1995.
- SILVA, Juary C. *Elementos de direito penal tributário*. São Paulo : Saraiva, 1998.
- SOUSA, Alfredo José de. Direito penal fiscal: uma prospectiva. In: Cíelo de Estudos de Direito Penal Económico, 1984, Coimbra. *Direito penal económico*. Coimbra : Centro de Estudos Judiciários, 1985.
- SOUZA, Nelson Bernardes de. Crimes contra a ordem tributária e o processo administrativo. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 18, 1997.
- SOUZA, Ricardo Conceição. *As contribuições e o sistema tributário nacional*, 1998. 173p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.
- SOUZA, Rubens Gomes de, ATALIBA, Geraldo, CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*: parte geral. 2. ed. São Paulo : RT, 1984 (Coleção Textos de Direito Tributário, 1).
- STEINER, Sylvia Helena de Figueiredo. As causas de extinção da punibilidade após o advento da Lei 9.983/2000. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita (coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo : Dialética, 2001.
- STOCO, Rui. Sonegação fiscal – Temas controvertidos. *RT*, v. 713, 1995.
- TAVARES, Juarez. Critérios de seleção de crimes e cominação de penas. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, número especial de lançamento, 1992.
- TEIXEIRA, Francisco Dias. Crime contra a previdência social em face da Lei 9.983/00. *Boletim dos Procuradores da República*, n. 30, out. 2000, n. 5.
- TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de direito penal*. 5. ed. São Paulo : Saraiva, 1994.
- , DOTTI, René Ariel, REALE JÚNIOR, Miguel, SHECAIRA, Sérgio Salomão, AZEVEDO, David Teixeira de, LOPES, Mauricio Antonio Ribeiro. *Penas restritivas de direitos*: críticas e comentários às penas alternativas – Lei 9.714, de 25.11.1998. São Paulo : RT, 1999.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação*: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro : Renovar, 1995.
- VILLEGAS, Héctor. B. *Régimen penal tributario argentino*: el derecho penal tributario, la ley penal tributaria 23.771, la evasión fiscal y otros delitos tributarios, los delitos previsionales, las infracciones de la ley 11.683, la clausura de establecimientos. Reimpresión. Buenos Aires : Depalma, 1995.

Edição eletrônica e revisão:

**MICROART**

Com. e Edit. Eletrônica Ltda.

C.N.P.J. 03.392.481/0001-16

Impresso pela Gráfica VIDA & CONSCIÊNCIA ©: 5549-8344  
CNPJ 38.947.123/0001-07