

FUNDAMENTOS PARA A INTERVENÇÃO PENAL EM MATÉRIA FISCAL

*Wellington Luís de Sousa Bonfim**

RESUMO

Partindo da constatação de que há uma resistência natural dos contribuintes ao pagamento de tributos, levando à evasão fiscal de cifras bilionárias, o objetivo deste trabalho foi o de analisar a existência de fundamentos para a intervenção penal em matéria fiscal, para tanto, e com ênfase na doutrina portuguesa, abordando o fundamento ético dessa intervenção, a justificativa para a imposição de pena de prisão aos delitos fiscais e o bem jurídico protegido por tal incriminação. A conclusão foi no sentido de que o processo de eticização do sistema tributário e a ideia de cidadania fiscal como decorrência do dever fundamental de pagar tributos legitimam a intervenção do direito penal no âmbito fiscal. Ademais, dada a constatação de que outros instrumentos de combate aos ilícitos fiscais são ineficazes, concluiu-se que o recurso à pena de prisão justifica-se como meio necessário à proteção do bem jurídico tutelado pelos delitos tributários. Por fim, a aplicação do princípio da proteção de bens jurídicos justifica a incriminação, especialmente, da fraude fiscal, por atingir um bem jurídico (o patrimônio estatal, no que se relaciona à arrecadação integral das receitas tributárias) de caráter supraindividual que expressa condições essenciais da realização humana em sociedade, as quais possuem suporte na Constituição.

Palavras-chave: delitos fiscais; intervenção penal; prisão

* Procurador Regional da República da 1ª Região. Procurador Regional Eleitoral substituto do Distrito Federal. Mestre em Ciências Jurídico-Criminais pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

INTRODUÇÃO

É inegável que a evasão de tributos gera um montante imenso de recursos a demandar que seja dada uma aparência de licitude à sua origem.

A esse respeito, e cuidando apenas do Brasil, um estudo do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ) (2014) aponta que, no ano de 2013, a estimativa de evasão de arrecadação alcançou um percentual de 22,9% do montante de tributos arrecadado, equivalendo a R\$406,9 bilhões ou 8,44% do Produto Interno Bruto (PIB).

Outro estudo (AMARAL *et al*, 2009), agora referente especificamente à sonegação fiscal das empresas brasileiras, considerando dados de 2006, 2007 e 2008, apurou um montante de R\$ 200 bilhões de tributos sonegados por ano, o qual, somado à estimativa de tributos evadidos pelas pessoas físicas, representaria um percentual de 9% do PIB nacional.

No âmbito da União Europeia, apenas um tipo específico de fraude fiscal, a chamada fraude carrossel, relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), representava um custo anual em torno de €60 bilhões (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2007).

Tal representa, na prática, aquilo que Panoeiro (2014, p. 188) denomina de “resistência dos contribuintes ao pagamento” de tributos.

Buscando traçar um panorama que explique tal resistência, afirma Panoeiro (2014, p. 185) que “não há no homem vocação natural e espontânea ao pagamento de tributos”, de modo que, para maximizar os resultados do seu trabalho, ele escolherá não pagá-los, mesmo que sejam afastadas alegações ligadas ao mau uso dos recursos públicos, à corrupção ou ao peso da carga tributária, daí considerar pertinente entender, acompanhando Martins (2002, p. 23), a imposição fiscal como uma norma de rejeição social: “sem norma sancionatória, ninguém cumpriria suas obrigações fiscais – ou muito poucos o fariam -, ao contrário do que se vê nas normas de aceitação social”¹.

Sem desconsiderar tal resistência, o objetivo deste trabalho é analisar a existência de fundamentos para a intervenção penal em material fiscal, notadamente, no que diz respeito à criminalização da fraude/sonegação fiscal,

¹ Nessas normas de aceitação social, a sanção é aplicável apenas aos casos patológicos, como é o caso do direito à vida (MARTINS, 2002, p. 23).

partindo da doutrina portuguesa, e, para tanto, abordando o fundamento ético dessa intervenção, a justificativa para a imposição de pena de prisão aos delitos fiscais e o bem jurídico protegido por tal incriminação.

1 O FUNDAMENTO ÉTICO DA INTERVENÇÃO PENAL EM MATÉRIA FISCAL

Para Anabela Miranda Rodrigues (1999, p. 481, grifo da autora), a “eticização do direito penal fiscal” é hoje um dado adquirido, eis que o objetivo do sistema fiscal não é somente o de arrecadar receitas, “mas também a realização de objetivos de justiça distributiva, tendo em conta as necessidades de financiamento das actividades sociais do Estado”, ao qual incumbe assegurar “ao cidadão não só a liberdade *de ser* como a liberdade *para o ser*”².

Desse modo, sendo certo que o Estado realiza os objetivos de justiça social que a sua dimensão democrática lhe impõe, em grande parte, através da cobrança de impostos, decorre daí que esse mesmo Estado deve garantir a satisfação das prestações necessárias à existência do indivíduo em sociedade, situando-a ao mesmo nível “que a protecção 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*”³ (RODRIGUES, A., 1999, p. 481, grifo da autora).

Então, a expansão do direito penal ao domínio fiscal, ao qual costumava estar alheio – a fuga ilegítima ao Fisco despertava mais sentimentos de admiração e respeito do que censura social⁴ – foi legitimada por esse fundamento ético do imposto, que, em Portugal, encontra abrigo nos arts. 103º e 104º da CRP, “que aponta ao sistema fiscal uma finalidade de ‘repartição justa dos rendimentos e da

² Figueiredo Dias e Costa Andrade (1996) também destacam esse movimento de eticização do direito penal fiscal, no qual se inscreveu o direito português, tanto pelo disposto na Constituição da República Portuguesa (CRP) quanto pelas normas positivadas no então vigente Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras (RJIFNA), em relação ao qual as propostas de lei apresentadas pelo Governo e os debates parlamentares que levaram à sua aprovação tiveram a eticização “como um *topos* permanente” (DIAS, J.; ANDRADE, 1996, p. 77).

³ Nesse mesmo sentido, Roxin (1966, p. 361 *apud* DIAS, J.; ANDRADE, 1996, p. 76) enfatiza que a “garantia das prestações necessárias à existência (*daseinsnotwendiger Leistungen*) constitui tarefa tão legítima do Direito Penal como a tutela de bens jurídicos”.

⁴ Era um “mero delito de luvas brancas ou um *Kavaliersdelikte*” (RODRIGUES, A., 1999, p. 481).

riqueza’, a ‘diminuição das desigualdades’, a ‘igualdade dos cidadãos’ e a ‘justiça social’”⁵ (RODRIGUES, A., 1999, p. 481).

A partir de tais considerações, Anabela Miranda Rodrigues (1999, p. 482, grifo da autora) entende que o critério político-criminal decisivo para a legitimação “da criminalização de comportamentos que implicam fuga ilegítima ao Fisco” é o da necessidade, que deve aliar à dignidade constitucional dos valores a serem protegidos razões de subsidiariedade – “não se encontram à disposição do Estado meios não criminais de política social adequados e suficientes para a protecção dos valores que está em causa garantir” – e de eficácia – “a referida legitimidade da criminalização só se alcança se os *meios de natureza penal* utilizados são aptos a tutelar, *de modo eficaz*, os bens ou valores que importa garantir”, o que implica a inclusão, dentre as penas principais a serem impostas aos delitos fiscais, da pena de prisão.

Essa eticização do sistema fiscal das sociedades modernas, ligada à realização de objetivos de justiça distributiva e que “confere um carácter particularmente censurável às condutas evasivas mais gravosas”, é apontada por Silva Dias (1990, p. 17) como uma das razões para que se responda positivamente à indagação sobre ter sentido, “numa matéria socialmente tão pouco cristalizada” como a fiscal, recorrer aos princípios e meios sancionatórios do Direito Penal⁶.

Tratando especificamente do Estado português, Silva Dias (1990, p. 17) chama a atenção para a estruturação do sistema de impostos previsto na CRP, a qual está baseada “numa finalidade estritamente fiscal – a satisfação das necessidades financeiras do Estado – e numa finalidade extrafiscal fundamental – a repartição justa dos rendimentos e da riqueza”, conferindo ao Estado a tarefa de elevar os níveis de bem-estar da população, subordinando, desse modo, todo o sistema tributário.

⁵ De fato, ao tratar do Sistema Fiscal, a Constituição portuguesa, em seu art. 103º, nº 1, disciplina que aquele “visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”. Já ao disciplinar os impostos, dispõe a CRP que o “imposto sobre o rendimento pessoal visa diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar” (art. 104º, I), bem assim que a “tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos” (art. 104º, nº 3), e, ainda, que a “tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo”.

⁶ As outras razões apontadas para a resposta positiva àquela indagação foram as “proporções escandalosas” atingidas pela evasão fiscal, perante as quais “os danos causados pela maioria dos crimes patrimoniais constituem perante eles verdadeiras ‘bagatelas’”, e a consequência de agravamento da carga fiscal em detrimento dos contribuintes “cujos impostos estão controlados” (DIAS, A., 1990, p. 17).

Há, assim, uma conexão entre a crescente eticidade que se reconhece atualmente ao ilícito penal fiscal e a “relevância ética mais vasta de que usufrui o sistema fiscal hodierno como meio privilegiado de realização da justiça distributiva” (DIAS, A., 1999, p. 447)⁷.

Susana Aires de Sousa (2006, p. 247), por sua vez, destaca a grande contribuição, para esse movimento de eticização do direito penal fiscal, da “compreensão do Estado enquanto Estado de direito social, preocupado com uma política de redistribuição da riqueza”, conferindo às condutas evasivas mais gravosas “um carácter particularmente censurável”.

Nesse mesmo sentido, Rodríguez Mourullo (1974, p. 28) afirma que o Estado social atual tem “uma atividade propulsora e de desenvolvimento, tendente a transformar as condições de vida e a assegurar o progresso”, para cujo desempenho torna-se necessária a obtenção de meios econômicos, o que se dá, especialmente, através do sistema tributário, afastando qualquer dúvida sobre o interesse do Estado constituir-se em um valor social de primeira grandeza, a justificar a proteção jurídico-criminal.

Assim, o discurso punitivo em matéria penal relacionada à evasão fiscal está fundamentado pela “finalidade de justiça distributiva reconhecida ao sistema dos impostos” (SOUSA, S., 2006, p. 251).

Nabais (2012a), a seu turno, desenvolve outra concepção de fundamentação ética do ilícito tributário, buscando-a na ideia de cidadania fiscal, calcada, por sua vez, no entendimento de que “a actual organização comunitária assenta no *Estado fiscal*, mais especificamente na forma qualificada do Estado fiscal que é o *Estado fiscal social*” (NABAIS, 2012a, p. 412, grifo do autor).

Essa cidadania fiscal é vista por Nabais⁸ (2012a, p. 413) como se manifestando em dois níveis, um político, em que se atribui a todos os cidadãos “o direito e dever de participar na vida pública da comunidade”, decidindo qual “percentagem de recursos da economia privada estão dispostos a ceder para suporte financeiro da organização comunitária, para suporte financeiro do Estado”, e outro financeiro, em

⁷ Para Silva Dias (1999, p. 447), é “dever ético de todo o cidadão contribuir para a formação de um patrimônio público que torne possível a realização das políticas distributivas, correctoras de desigualdades e assimetrias sociais, tendo em vista a constituição de uma sociedade mais justa e melhor ordenada”.

⁸ Que conceitua a cidadania propriamente dita “como a qualidade dos indivíduos que, enquanto membros activos e passivos de um estado-nação, são titulares ou destinatários de um determinado número de direitos e deveres universais e, por conseguinte, detentores de um específico nível de igualdade” (NABAIS, 2012a, p. 413).

que todos os membros da comunidade estatal são constituídos “destinatários do dever fundamental de suportar financeiramente o Estado”.

Assim, “a nenhum membro da comunidade pode ser permitido excluir-se de contribuir para o suporte financeiro da comunidade, incumbindo, por conseguinte, ao Estado obrigar todos os membros que o integram a cumprir o referido dever” (NABAIS, 2012a, p. 414).

Indo mais além, afirma Nabais (2012a, p. 414) que, simultaneamente, cada contribuinte tem um dever, que é o de “contribuir para a comunidade que integra, e direitos entre os quais se conta o direito de exigir que todos os outros membros da comunidade também contribuam para a comunidade”.

O imposto apresenta-se, dessa forma, como um dever fundamental (“o dever fundamental de pagar impostos”), no sentido de ser “um instituto jurídico que tem a sua disciplina traçada ao mais alto nível – ao nível constitucional -, onde integra a ‘constituição do indivíduo’”, não devendo, por conseguinte, ser encarado “nem como um *mero poder* para o estado, nem simplesmente como um *mero sacrifício* para os cidadãos”, mas, na verdade, “como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado” (NABAIS, 2012b, p. 185; grifo do autor).

Na mesma linha de Nabais, Feldens (2005, p. 208) aponta a categoria jurídica dos deveres fundamentais como um paradigma relevante e legítimo para o exercício da atividade legislativa incriminadora no âmbito dos ilícitos penais tributários.

A propósito, cuidando da Constituição Federal de 1988, Feldens (2005, p. 205206) aponta, como dever fundamental nela implícito, o de pagar impostos, decorrente do disposto no seu Capítulo II (Dos Direitos Sociais) do Título II (Dos Direitos e Garantias Individuais), eis que sua implementação material está ancorada “em ações interventivas do Estado fulcradas em deveres fundamentais implícitos acometidos aos cidadãos”⁹.

Essa ideia de cidadania fiscal, aliás, serve como resposta aos questionamentos que se faz, especialmente em países, como o Brasil, onde a desigualdade social é manifesta, apesar da alta carga tributária.

⁹ Inserido no mencionado Capítulo II do Título II da CF/1988, o art. 6º elenca, como direitos sociais, “a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados”, na forma disposta no texto constitucional.

O caso, portanto, não é de simplesmente rebelar-se, deixando de pagar impostos, tal qual constata Charles Adams (1999) ser a postura comum dos contribuintes ao longo da história, mas, de “exigir que todos os outros membros da comunidade também contribuam para a comunidade” (NABAIS, 2012a, p. 414), e, ao mesmo tempo, exigir dos governantes de plantão a condução da gestão pública com probidade e eficiência.

Como aponta Sávio Guimarães Rodrigues (2011, p. 357-358),

[...] caminho natural daquele inconformado com as políticas públicas não é a abstenção individual, mas o encaminhamento político de sua insatisfação. A evasão fiscal, como em regra se verifica, não se subsume a uma desobediência civil, pois não é pautada em questões de justiça ou de moral, mas sim em razões pessoais (diríamos egoístas). Não se trata de um apelo ao senso comum de justiça da maioria governante, mas de mero meio de obter uma vantagem para si, em detrimento do todo social.

2 JUSTIFICATIVA PARA A IMPOSIÇÃO DE PENA DE PRISÃO AOS DELITOS FISCAIS

Estabelecidos os fundamentos éticos para a criminalização dos ilícitos fiscais¹⁰, tem-se que, para o alcance da legitimidade dessa incriminação, os meios de natureza penal utilizados devem ser aptos à tutela eficaz dos bens ou valores que aqueles visam garantir, significando que a dignidade penal das infrações fiscais é condicionada pelo emprego do sistema sancionatório próprio do direito penal, mais especificamente, da imposição da pena de prisão (RODRIGUES, A., 1999, p. 482).

Desse modo, “a conservação ou o reforço da norma violada pelo crime como modelo do comportamento das pessoas na interação social” também vale como fundamento da intervenção punitiva penal “no domínio penal fiscal”, mesmo que os crimes tributários não causem “*grande alarme social*”, pois, o direito penal fiscal é caracterizado pela tendência de os destinatários de suas normas não se sentirem “como *beneficiários* da incriminação (mas antes *perseguidos* por ela) e, conseqüentemente, também não como *vítimas*”, tendendo ao desinteresse seja pela punição seja pela sua eficácia: “por outras palavras, não reclamam punição” (RODRIGUES, A., 1999, p. 482, grifo da autora).

¹⁰ A que se devem somar aqueles fundamentos ligados às “proporções escandalosas” assumidas pela evasão fiscal, em razão do expressivo montante de recursos evadidos, bem assim o aumento da carga fiscal que recai sobre aqueles que cumprem suas obrigações fiscais, a que se refere Silva Dias (1990, p. 17).

Diz-se isso porque ao direito penal incumbe não apenas uma tarefa meramente conservadora de valores atuais, mas, também, as de implantação e de vigência de novos valores, servindo, no campo fiscal, para a formação de uma “*consciência ética fiscal*” (RODRIGUES, A., 1999, p. 482-483, grifo da autora)¹¹.

A esse respeito, Silva Dias (1990, p. 18) chama a atenção para o fato de que à eticização do sistema fiscal não tem correspondido uma sólida consciência fiscal, o que prejudica a eficácia das leis fiscais, embora estejam estas mais justas, sendo essa ausência de consciência fiscal também responsável “por uma taxa indesejável de evasão fiscal e uma certa lassidão das instâncias formais de controle na respectiva repressão”.

Para a não evolução de uma consciência fiscal, Silva Dias (1990, p. 18-19) apresenta como uma das razões a influência exercida pelas regras da economia e das leis dos negócios sobre a prática das infrações fiscais, em conformidade com as quais se vê e se explica a conduta dos agentes, para quem os impostos apenas representam custos cuja diminuição significa aumento dos lucros, o que conflita com a posição do Estado, de auferir mais receitas fiscais. Nessa linha de raciocínio, tem-se que os delitos tributários devem ser analisados sob uma “perspectiva hedonista ou de maximização de resultados” (PANOEIRO, 2014, p. 193), e o contribuinte, como um agente racional maximizador de utilidade, que, com a finalidade de obtenção do maior retorno possível para suas condutas, tenderá a se comportar de maneira estratégica perante o Fisco (PLUTARCO, 2012, p. 145)¹².

¹¹ Também nesse sentido, Nabais (2012a, p. 411).

¹² Em análise econômica da litigância, administrativa e judicial, e da sonegação fiscal, com vistas a avaliar quais as alternativas disponíveis e os retornos respectivos que uma empresa teria acaso necessitasse investir em sua atividade econômica um determinado montante de recursos, de valor equivalente ao de uma obrigação tributária com a qual teria que arcar, Plutarco (2012) avaliou as seguintes possibilidades, a partir das taxas de mercado (financiamento bancário) e da taxa utilizada para a correção dos débitos tributários nos anos pesquisados, bem assim do tempo médio de tramitação de processos administrativos fiscais e de processos judiciais no Brasil: a) obtenção, no mercado financeiro, do valor equivalente ao da obrigação tributária; b) não pagar o tributo e litigar judicialmente; c) não pagar e aguardar a execução fiscal; e d) simplesmente sonegar. A primeira conclusão foi de que, em sendo vitorioso o litígio ou não sendo descoberta a sonegação, tais seriam as hipóteses de maior retorno ao contribuinte, o que, aliás, é até intuitivo. Em segundo lugar, apurou-se que, sendo obtida liminar suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, essa seria uma opção mais vantajosa, a qualquer tempo, que contrair empréstimo para pagar o tributo. Por outro lado, em optando por declarar o tributo, não pagá-lo e aguardar a execução judicial, tal seria, já a partir do segundo ano, opção mais vantajosa que o empréstimo e o pagamento da dívida fiscal. Mais importante, mesmo sonegando e sendo descoberto, acaso insistisse no litígio, conforme a multa incidente sobre o crédito tributário, de 75% ou de 150%, ainda assim, respectivamente, a partir do quarto ou do sexto ano (o tempo médio calculado para o litígio administrativo seguido do judicial foi de 13 anos), a opção pela sonegação significaria um retorno maior do que tomar o empréstimo bancário para quitar a dívida tributária. Em conclusão, afirma Plutarco (2012, p. 145) que “os elevadíssimos índices das taxas de juros do sistema

Desse conflito, acaba por resultar a transferência dos custos para terceiros: ou os agentes econômicos suportam os prejuízos decorrentes da concorrência desleal no âmbito fiscal ou passam, eles também, a evadir tributos, enquanto que, de outra parte, o próprio Estado “tende a aumentar a pressão fiscal com sacrifício daqueles que aceitam e cumprem as suas obrigações fiscais e daqueles que têm a sua situação tributária sob controle” (DIAS, A., 1990 p. 18-19).

Outro fator decisivo para a falta de evolução e de consolidação de uma consciência fiscal apontado por Silva Dias (1990, p. 19-20) está na contribuição do legislador e dos tribunais para o que o autor chama de “degradação das infrações fiscais, mesmo as mais graves, em crimes de segunda ordem (‘delitos de cavalheiros’)”, o que seria explicado, segundo parte da doutrina, pelo caráter artificial e pela falta de ressonância ética ou sentimental das infrações tributárias¹³.

Neste ponto, volta-se, então, ao afirmado por Anabela Miranda Rodrigues (1999), e acima referido, a respeito da tarefa do direito penal de implantação e de vigência de novos valores. Nessa mesma linha, aponta Silva Dias (1990, p. 19) para o fato de que a legitimidade e a necessidade da intervenção penal dependem principalmente da conclusão de que valores fundamentais, reconhecidos na Constituição, foram lesados ou colocados em perigo “de uma forma particularmente intensa por comportamentos de nocividade comprovada através da análise criminológica”, não havendo, na circunstância em análise, “outros mecanismos de

financeiro brasileiro, aliados às regras tributárias existentes e somados à morosidade tanto dos órgãos administrativos como também dos órgãos judiciais de solução de demandas tributárias, criam conjuntura preme de incentivos ao não pagamento e à litigância tributária como meio de financiamento privado”.

¹³ Silva Dias (1999, p. 20) ainda coloca como causas ou sintomas da falta de consciência fiscal “a mutabilidade dos sistemas tributários, fruto de alterações econômicas com reflexo nas relações entre o Estado e o cidadão contribuinte”, o que ele denomina de “curiosa aversão óssea dos povos latinos a qualquer modelo de tributação”, e, ainda, “a inexistência, ao nível sociopsicológico de uma associação entre o pagamento dos impostos e aplicação das receitas daí advenientes”. No Brasil, essa contribuição do legislador pode ser constatada, por exemplo, nas Leis nº 10.683/2003 e 11.941/2009, as quais disciplinaram programas de refinanciamento de dívidas tributárias e previram a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento integral dos débitos, sem qualquer restrição temporal. Daí a contribuição da jurisprudência, ao aplicar a Lei nº 10.683/2003, decidindo que “[o] pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário” (HC 81929, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Primeira Turma, julgado em 16/12/2003, DJ 27-02-2004 PP-00027 EMENT VOL-02141-04 PP-00780). Outra contribuição jurisprudencial para essa “degradação das infrações fiscais, mesmo as mais graves, em crimes de segunda ordem (‘delitos de cavalheiros’)”, de que trata Silva Dias (1990, p. 19-20) está na Súmula Vinculante nº 24 do STF, que define como momento consumativo dos crimes contra a ordem tributária tipificados no art. 1º, I a IV, da Lei nº 8.137/1990 o da constituição definitiva do crédito tributário na instância administrativa, retardando por anos o início da persecução penal desses delitos e, na prática, transformando crimes de ação penal pública em crimes condicionados à representação do Fisco.

controle social susceptíveis de lhes dar uma resposta tão ou mais eficaz e menos gravosa (para o delinquente e para a sociedade) do que a pena”, o que se aplica aos casos mais graves de evasão fiscal, devendo tal raciocínio ser empregado também ao nível das sanções cominadas.

Resume, assim, Silva Dias (1990, p. 19-20) seu raciocínio no sentido de que a “intervenção do Direito Penal no âmbito tributário não pressupõe necessariamente a existência de uma consciência colectiva sólida relativamente às questões da fiscalidade”, podendo o próprio Direito Penal “ser um instrumento válido para a evolução e consolidação de uma tal consciência”, desde que a pena cumpra uma função primordial

[...] de prevenção geral positiva ou integrada, reforçando a afirmação social de certos valores de justiça, constitucionalmente reconhecidos e efetivamente incorporados na estruturação legislativa e administrativa do sistema tributário.

Rodríguez Mourullo (1974, p. 33), ao tratar desse tema, afirma que não só valores ético-sociais preexistentes podem dar margem à criação de delitos, mas, também, a perda de vigência ou o relaxamento de um valor moral, de maneira que o direito penal pode cumprir, igualmente, “uma função ativa tendente a suscitar a vigência de outros valores”, o que se aplica no âmbito penal tributário¹⁴.

Vale destacar que um direito penal desprovido de um arsenal punitivo capaz de garantir-lhe a vigência e validade acaba corroendo a essência dos valores que busca afirmar, assim, “os que são apanhados pela malha da punição são apenas meros ‘bodes expiatórios’ que são ‘utilizados’ para mostrar que o sistema, aparentemente, funciona” (RODRIGUES, A., 1999, p. 483).

Por outro lado, como afirma Anabela Miranda Rodrigues (1999, p. 483, grifo da autora), uma vez que, no domínio fiscal, os comportamentos criminais são provenientes, muitas vezes, de agentes que integram as elites econômicas, que resistem a se identificar com o paradigma de autores, imunizando-se, com isso, frente ao próprio direito fiscal, um direito penal meramente simbólico acaba por se

¹⁴ No que diz respeito especificamente à consciência fiscal, afirmava Rodríguez Mourullo (1974, p. 32-33) - o que ainda é bastante atual em termos de Brasil – a existência de uma consciência a respeito da maior gravidade que reveste a fraude fiscal, no sentido de que o agente sabe que seu comportamento atinge não apenas um mero ente abstrato, mas, aos demais cidadãos, que ficam privados dos benefícios que poderiam advir das quantias defraudadas, impedindo que a renda seja redistribuída de maneira mais justa e aumentando a pressão fiscal sobre os demais contribuintes. Porém, nesses agentes, tal consciência “não se converte em *consciência prática*”, razão pela qual eles continuam fraudando a Fazenda pública (RODRÍGUEZ MOURULLO, 1974, p. 32; grifo do autor).

constituir em ideologia que encobre a realidade onde esses comportamentos criminais se manifestam, razão pela qual “à norma se deve pedir, inclusivamente, que mantenha *uma forte pressão punitiva* sobre os destinatários, neutralizando a sua elevada capacidade de ‘imunidade’”.

Trazendo para a questão um ponto de vista da situação brasileira, tem-se que, aqui, diante da constatação de que outros instrumentos de combate aos ilícitos fiscais, como sanções tributárias e administrativas, por exemplo, são ineficazes¹⁵, o recurso às sanções penais “parece afigurar-se como um meio necessário à preservação do bem jurídico imediato e, por conseguinte, das finalidades constitucionais mediatamente alcançáveis pela tributação” (FELDENS, 2005, p. 208-209).

3 AS PROPOSTAS DA DOUTRINA ACERCA DO BEM JURÍDICO PROTEGIDO NOS DELITOS FISCAIS

A eticização do sistema fiscal legitima a intervenção penal no âmbito dos ilícitos tributários, mas, é o bem jurídico que serve de padrão crítico para dizer sobre a legitimidade da incriminação de condutas específicas. Não fosse assim, qualquer ilícito fiscal poderia constituir delito fiscal.

É precisamente nesse sentido que Susana Aires de Sousa (2006, p. 266) diferencia o bem jurídico protegido nos crimes fiscais do fundamento ético da intervenção penal: enquanto “este constitui a *ratio essendi* daquelas normas

¹⁵ Vide os altos índices de evasão fiscal apontados em estudos como o do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (2014) e o recente escândalo de corrupção revelado pela Operação Zelotes, envolvendo conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Federais (CARF), em que se investiga prejuízo na ordem de dezenove bilhões de reais relacionado ao julgamento de recursos de sanções pecuniárias impostas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/04/1611246-entenda-a-operacao-zelotes-da-policia-federal.shtml>>. Acesso em: 8 jun. 2015). Ao fim e ao cabo, ante o conteúdo da Súmula Vinculante nº 24 do STF, é o CARF quem dá a palavra final sobre a consumação ou não de um crime contra a ordem tributária, sem o quê, sequer pode ser iniciada a ação penal pelo Ministério Público. Se um órgão administrativo dessa importância está envolto em suspeitas de corrupção, afigura-se desarrazoado supor que meras sanções administrativas e tributárias venham a exercer algum papel dissuasório em relação a potenciais sonegadores, o que somente se agrava com a “conjuntura prenhe de incentivos ao não pagamento e à litigância tributária como meio de financiamento privado” retratada por Plutarco (2012, p. 145), conforme visto acima.

incriminadoras, aquele há-de cumprir as funções que lhe são reconhecidas no plano dogmático, designadamente a de padrão crítico da incriminação”.

Também nesse rumo, afirma Silva Dias (1990, p. 29) que o movimento de eticização do sistema fiscal nada diz “acerca do fundamento imediato do merecimento e necessidade de pena de algumas condutas lesivas de normas fiscais”, representando, apenas, “o pano de fundo da legitimidade da intervenção penal, já que se as leis tributárias são iníquas, as condutas que as infringem são justificadas ou, pelo menos, compreensíveis”.

Apesar dessa distinção entre bem jurídico protegido e fundamento ético da intervenção penal, com Alfredo José de Sousa (1999, p. 160), pode-se dizer que o critério adotado pelo legislador para a eleição das condutas violadoras das normas fiscais que deverão ser criminalizadas e punidas com pena de prisão passa, não apenas pela gravidade objetiva e subjetiva dessas condutas e pela lesão ou perigo de lesão aos valores cuja preservação é almejada, mas, também, “pela ressonância ética dos bens a proteger”.

Ocorre que a definição do bem jurídico protegido nas incriminações fiscais, para além das polémicas aqui discutidas relativas à crise do bem jurídico, à aceitação ou não de bens jurídicos coletivos e aos problemas advindos da sociedade do risco, também não é algo isento de dúvidas e perplexidades.

Assim, basicamente, as diversas propostas de definição do bem jurídico protegido nos delitos fiscais podem ser agrupadas em duas grandes correntes ou modelos: a) funcionalistas, cujas características comuns são a recusa de uma “configuração patrimonial do objeto de tutela nos crimes fiscais e a intensa ligação do bem jurídico às funções que, no âmbito da ciência das finanças públicas, se reconhece ao imposto” (SOUSA, S., 2006, p. 267); e b) patrimonialistas, pelas quais “o bem jurídico tutelado nas incriminações fiscais tem uma índole marcadamente patrimonial e corresponde à pretensão do fisco obter integralmente as receitas fiscais” (SOUSA, S., 2006, p. 277)¹⁶.

¹⁶ Também Martínez-Buján Pérez (1998, p. 56) adota essa classificação. Silva Dias (1990, p. 29-30; 1999, p. 445), por sua vez, parece seguir uma classificação diferente, propondo a existência de três grandes alternativas ao legislador: a) uma que confere ao bem jurídico um caráter prevalentemente patrimonial, centrado na pretensão do fisco “à obtenção integral das receitas tributárias”; b) outra centrada na violação de deveres de colaboração com a administração financeira por parte dos contribuintes; e c) uma terceira, mista, resultante da combinação das anteriores. Para Nabais (2012a, p. 415), o modelo adotado pelo legislador português é o misto, “em que se visa quer a protecção do património fiscal do Estado, quer os valores de verdade e lealdade fiscal”. Outros modelos tratados por Susana Aires de Sousa (2006, p. 281-287) são: a) o crime fiscal como ofensa aos deveres de colaboração, de verdade e transparência, que coincide

3.1 AS CORRENTES FUNCIONALISTAS

Segundo Martínez-Buján Pérez (1998, p. 56), os defensores da corrente funcionalista “sustentam que o objeto tutelado nos delitos tributários seria a ‘função tributária’, concebida como uma simples atividade da Administração encaminhada a gerir os tributos através de um procedimento determinado”. Desse modo,

A proteção penal (ao menos nos delitos tributários) é dispensada à Fazenda Pública, considerada não como conjunto patrimonial, mas como titular de funções públicas, concretamente da função tributária, enquanto conceito geral que resume a posição em que o ordenamento coloca a Administração para a defesa do interesse público relativo à efetiva atuação das normas tributárias (PÉREZ ROYO, 1986 *apud* MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, 1998, p. 56).

Susana Aires de Sousa (2006, p. 267-277) elenca diversas teorias que se enquadram no modelo funcionalista:

- a) o crime fiscal como ofensa à função tributária - concepção segundo a qual o delito fiscal é considerado “um crime contra a administração pública, enquanto titular de funções públicas, e concretamente da função tributária”¹⁷. Critica-se essa teoria por se considerar existente uma confusão entre o fundamento da incriminação e o conceito de bem jurídico-penal, bem assim pela conclusão de que o respeito às normas tributárias não deve ser distinto do respeito que se deve ter por qualquer norma de ordem pública, e, ainda, por caracterizar uma aproximação com teses que defendem que a proteção

com a alternativa mencionada por Silva Dias na alínea *b* acima, defendida por Eliana Gersão (1999, p. 85-99); b) o crime fiscal como crime contra a função social dos impostos; e c) o crime fiscal como crime de desobediência.

¹⁷ Dentre os integrantes dessa corrente, Susana Aires de Sousa (2006, p. 269) inclui o já citado Fernando Pérez Royo (1986 *apud* MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, 1998) e, também, numa perspectiva diferente, mas, que rejeita qualquer conotação patrimonialista (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, 1998, p. 56), Gracia Martín (1994, p. 203-207, tradução nossa), que trata da “tutela das funções do tributo”, que seriam de natureza patrimonial ou financeira (instrumento de arrecadação de receitas), de justiça (“instrumento de primeira ordem para redistribuição da renda”) e político-econômica (“vincula o sistema tributário aos fins da realização prática da justiça social”).

dos deveres de colaboração e de lealdade com a administração como sendo o objeto da tutela penal fiscal (SOUSA, S., 2006, p. 270);

- b) o crime fiscal como ofensa ao poder tributário – aqui, entende-se como bem jurídico protegido o “poder reconhecido à administração tributária” e o “conjunto de faculdades que o seu exercício pressupõe”, de maneira que as incriminações fiscais seriam justificadas pela violação do poder do Estado, reconhecido constitucionalmente, de tributar. Critica-se tal teoria por considerar-se que ela leva a uma concepção formalista, “que identifica a conduta criminosa como uma espécie de desobediência dos cidadãos à vontade do Estado de impor os seus tributos” (SOUSA, S., 2006, p. 272);
- c) o crime fiscal como ofensa ao sistema econômico – por essa concepção, encara-se o delito fiscal “como um puro delito económico”, cujo “bem jurídico se prende imediatamente com a actividade financeira do Estado e mediamente com a ordem económica e a própria colectividade”. As críticas em torno dessa concepção giram em torno da consideração de que o sistema econômico seria um bem jurídico muito genérico, a demandar “ulteriores especificações, como por exemplo, a lesão de um bem jurídico instrumental ou imediato, de que constitui exemplo o patrimônio do Estado”¹⁸ (SOUSA, 2006, p. 273);
- d) o crime fiscal como ofensa ao sistema fiscal – considera-se, aqui, que o sistema fiscal, entendido como o “conjunto de tributos e normas que os regulam, existentes num determinado espaço tendo em vista a prossecução de determinados fins”, é o bem jurídico protegido nos crimes fiscais:

¹⁸ Alfredo José de Sousa (1999, p. 155-156) responde positivamente ao questionamento sobre ser o direito penal fiscal, também, um “direito sancionador das violações da ordem económica”, eis que “o imposto constitui também um instrumento jurídico a utilizar pelo Estado na regulação, intervenção ou direção do sistema económico”, de maneira que, embora preservada a autonomia e a identidade do direito penal fiscal, “este convergirá com o direito penal económico e o direito de mera ordenação social na tutela dos bens jurídicos prosseguidos pelo direito económico” (em que pese a apontada dificuldade na definição e caracterização desses bens jurídicos, dado ser o direito penal económico um “ramo caracterizado por particular mobilidade”). Tiedemann (1986, p. 73, tradução nossa) inclui o direito fiscal no âmbito do direito penal económico em sentido estrito, relacionado à concepção do direito económico como direito “da direção da economia pelo Estado”. A propósito, considera Tiedemann (1986, p. 73, tradução nossa) a imposição fiscal como “o instrumento oculto, porém, preferido, da direção estatal da economia”. Igualmente considerando os delitos fiscais como delitos económicos em sentido estrito, assim considerados aqueles que “possuem como interesse jurídico imediata ou diretamente protegido um bem de natureza supraindividual geral que afeta a regulação jurídica do intervencionismo estatal na economia”, tem-se Martínez-Buján Pérez (2012, p. 94), embora adira à concepção patrimonialista do bem jurídico tutelado pelas incriminações fiscais (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, 1998, p. 56).

O objeto de tutela penal, segundo esta teoria, é o correcto funcionamento do sistema fiscal, ordenação racional com finalidades fiscais e extra-fiscais, impondo-se a intervenção do direito penal para corrigir as situações de disfunção provocadas pelos comportamentos criminosos. A finalidade comum a cada norma criminalizadora em matéria fiscal seria, pois, garantir o exacto funcionamento do sistema fiscal e dos objectivos económicos, sociais, políticos, através dele prosseguidos (SOUSA, S., 2006, p. 275).

As críticas a essa teoria dizem respeito ao “carácter demasiadamente genérico, abstrato e vago do sistema fiscal”, do qual estariam ausentes a coerência e a unidade (SOUSA, S., 2006, p. 276-277).

Santos (2009, p. 111-127) adota o sistema fiscal como o bem jurídico tutelado especificamente pela fraude fiscal. Tal bem jurídico aparece na concepção desse autor como concretizado na contribuição fiscal, ou seja, “na sua dupla faceta de arrecadação de receitas, mediante os impostos, para financiar as funções estatais e a redistribuição da riqueza” (SANTOS, 2009, p. 123-124).

3.2 AS CORRENTES PATRIMONIALISTAS

Quanto aos modelos patrimonialistas de bem jurídico dos delitos fiscais, destacam-se a concepção patrimonial pura, que “concebe o imposto como o preço que o contribuinte paga pelos serviços que o Estado lhe presta”, e a que considera o erário público, “ou seja, a obtenção das receitas necessárias à prossecução das funções que o Estado está incumbido”, como o bem jurídico protegido pelas incriminações fiscais (SOUSA, S., 2006, p. 277-281).

A concepção puramente patrimonialista é criticada de maneira negativa por implicar uma relação de cunho meramente privado e contratualista entre contribuinte e Estado, o que põe em causa a intervenção do direito penal, que se torna, assim, mero instrumento de cobrança de débitos fiscais, quando os mecanismos do direito privado já são suficientes para tanto, além da vedação à prisão por dívida (SOUSA, S., 2006, p. 278).

Atualmente, considera-se que a concepção majoritariamente aceita pela doutrina é a patrimonialista, mas, sob novos contornos, privilegiando-se a compreensão do patrimônio ou erário público como coincidente com “o conjunto de

bens patrimoniais necessários ou úteis à realização dos fins públicos” (SOUSA, S., 2006, p. 279)¹⁹.

Quanto às críticas ao modelo patrimonialista, aponta-se o fato de o patrimônio estatal, tal qual o particular, já encontrar proteção nos delitos clássicos contra o patrimônio; critica-se, ainda, pelo fato de o critério adotado conduzir “à incriminação de comportamentos guiados pela intenção de enriquecimento ou pelo ânimo de defraudar”, deixando-se excluídas de proteção penal “condutas faltosas desobedientes ou sem qualquer intenção de enriquecimento”; ademais, considerando a vastidão de elementos patrimoniais que constituem o erário público, abrangendo não apenas os tributos, mas, também, receitas patrimoniais e produtos de operações relacionadas à dívida pública, por exemplo, aponta-se a incapacidade de o conceito de patrimônio “cumprir de modo satisfatório a função de interpretação crítica do tipo”²⁰ (SOUSA, S., 2006, p. 280-281). Santos (2009, p. 122) chama, ainda, a atenção para a confusão entre o bem jurídico protegido pela incriminação fiscal e o objeto material sobre o qual o crime recai.

Adepto da concepção patrimonialista, Martínez-Buján Pérez (1998, p. 56) trata da existência de um bem jurídico imediatamente protegido, qual seja, o patrimônio da Fazenda Pública, que se concretiza na arrecadação tributária, e outro, mediato ou imaterial, representado e integrado pelas funções do tributo.

Nesse sentido, será esse bem jurídico imediato que se deverá considerar como tutelado em sentido técnico, bem assim lesado pela conduta individual “e cuja vulneração deverá ser captada pelo dolo do autor”; de outra parte, o bem jurídico mediato “não possui relevância direta alguma nem no tipo objetivo, nem no subjetivo”, de maneira que, “por seu grau de generalidade, não pode ser lesionado pelo comportamento típico defraudatório individual”, mas, apenas, pela reiteração e generalização de condutas individuais, o que dá uma ideia de acumulação de delitos (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, 1998, p. 56-57, tradução nossa).

Conforme Susana Aires de Sousa (2006, p. 280), essa concepção defendida por Martínez-Buján Pérez (1998) é uma resposta a críticos do modelo patrimonialista que alegam que, quando relacionados com a totalidade das receitas fiscais, o valor

¹⁹ Segundo Joecks (2001, p. 860), esta é a posição dominante na Alemanha, por se tratar a fraude fiscal de uma lesão ao interesse patrimonial do erário, configurando, assim, um delito patrimonial.

²⁰ No mesmo sentido dessa última crítica, v. Gracia Martín (1994). A esse respeito, a opção de Susana Aires de Sousa (2006) pelo patrimônio fiscal do Estado, ou a obtenção das receitas fiscais, parece responder a tal crítica, ao delimitar que aspecto do patrimônio estatal seria diretamente afetado pelas infrações fiscais.

do imposto ou da vantagem ilícita obtida pelo contribuinte teriam aparência de bagatela, não justificando a criminalização desses ilícitos fiscais.

A própria Susana Aires de Sousa (2006, p. 288-301) acaba por se incluir dentre os que adotam a corrente patrimonialista, especificando como bem jurídico protegido pelos crimes fiscais “a obtenção das receitas fiscais”.

Segundo a autora, o patrimônio global do Estado é composto pelos bens do ativo - ou seja, os bens materiais e imateriais, direitos sobre bens ou de crédito, dos quais o Estado seja o titular e que sejam passíveis de avaliação pecuniária -, e pelos bens do passivo, em que se incluem “todas as situações passivas que impendem sobre o Estado e cujo conteúdo seja passível de avaliação pecuniária” (SOUSA, S., 2006, p. 298):

Esta ampla noção de património estadual é passível, no entanto, de uma delimitação subjectiva, pois todas as entidades públicas, desde que tenham personalidade jurídica, podem dispor de um património; e de diversas delimitações objectivas, v. g., património real (constituído pelas coisas ou direitos sobre elas) e património financeiro (composto pelo dinheiro, pelos outros activos monetários e financeiros e pelos créditos e débitos do Estado); património geral (no qual se integra todo o elemento do activo ou passivo patrimonial que não tenha regime especial) e patrimónios especiais (dotados de um regime próprio, como o património cultural, o património fundiário, o património militar, o património florestal); património mobiliário e imobiliário.

O conceito de património público, considerado na sua globalidade, mostra-se, assim, como uma realidade fragmentada e complexa; as distintas realidades sectoriais que integra afastam a possibilidade de se encontrar uma unidade capaz de se arvorar em padrão crítico aferidor das incriminações fiscais, o que, por outro lado, é mais um contributo no sentido da fundamentação do princípio da especialidade do direito penal fiscal, face às normas do direito penal comum.

Impõe-se, deste modo, uma maior concretização do objeto de protecção das infracções fiscais de natureza penal. Defendemos que ele coincide com o património fiscal do Estado, *rectius*, com o conjunto das receitas fiscais de que o Estado é titular. Trata-se, naturalmente, de um elemento que integra o património estadual, mas com uma autonomia própria, decorrente de um regime especial (fiscal) que lhe confere uma unidade de sentido (SOUSA, S., 2006, p. 298-299).

Acerca da crítica referente à confusão entre bem jurídico e objeto material que decorreria da adoção de uma tese patrimonialista, Susana Aires de Sousa (2006, p. 299) responde que, se o bem jurídico-penal é composto pelo conjunto das receitas fiscais, “o objeto de acção é integrado pela concreta e singular prestação de imposto

(de IVA, IRS, IRC, etc.) ou pela concreta vantagem fiscal a que se refere a conduta do contribuinte”.

3.3 TOMADA DE POSIÇÃO

Pois bem, feitas essas considerações, tem-se que, apenas de maneira mediata, os crimes fiscais atingem as funções do tributo. Tratando especificamente da fraude fiscal, o que essa conduta atinge diretamente é o patrimônio público, impedindo a arrecadação integral das receitas devidas ao Estado ou diminuindo as receitas já arrecadadas, o que ocorre mesmo nos casos em que o tributo tenha funções primordialmente extrafiscais.

De outra parte, as funções do tributo ligam-se mais ao fundamento da intervenção penal no âmbito fiscal, sendo atingidas remotamente pelo ilícito penal tributário.

Pensando-se numa conduta de fraude fiscal, esta impacta o patrimônio estatal, que deixa de receber o montante de ingressos esperado, ou é diminuído pela restituição indevida do imposto. Só noutro momento é que as finalidades de custeio da máquina pública e de instrumento de redução das desigualdades sociais serão atingidas, e, mesmo assim, apenas pela acumulação de condutas repetidas de sonegação.

Dessa maneira, uma única conduta de evasão de tributos, por si só, já representa uma lesão ao patrimônio estatal - principalmente, quando superados os limites que o legislador impõe para a configuração do ilícito penal, como ocorre nos ordenamentos português e espanhol, ou que a jurisprudência brasileira define como caracterizadores da insignificância/bagatela -, do mesmo modo, como lembrado por Susana Aires de Sousa (2006), que o furto de um veículo de um bilionário lesiona o patrimônio deste.

CONCLUSÃO

O processo de eticização do sistema tributário e a ideia de cidadania fiscal como decorrência do dever fundamental de pagar tributos legitimam a intervenção do direito penal no âmbito fiscal.

Ademais, dada a constatação de que outros instrumentos de combate aos ilícitos fiscais, como sanções tributárias e administrativas, por exemplo, são

ineficazes, o recurso às sanções penais, notadamente, à pena privativa de liberdade, justifica-se como meio necessário à proteção do bem jurídico tutelado pelos delitos tributários.

Por outro lado, a aplicação do princípio da proteção de bens jurídicos justifica a incriminação de determinados ilícitos fiscais, especialmente, a fraude fiscal, por atingir um bem jurídico, no caso, o patrimônio estatal, no que se relaciona à arrecadação integral das receitas tributárias, de caráter supraindividual, mas, que possui ressonância como “expressão das condições essenciais da realização humana em sociedade, reflectidas nos valores do Estado social de direito e suportadas materialmente no texto constitucional” (SOUSA, S., 2006, p. 289).

Mesmo considerando o caráter extrafiscal dos tributos, indo além da mera função arrecadatória, é certo que há uma expectativa de ingresso de receitas tributárias, que acaba frustrada pela evasão fiscal.

Nesse contexto, se a intervenção penal no âmbito fiscal é legítima; se é possível, sem abrir mão do paradigma da proteção de bens jurídicos pelo direito, reconhecer a legitimidade da proteção penal de bens jurídicos por determinadas infrações tributárias, notadamente, a fraude/sonegação fiscal; e considerando, ainda, as elevadas cifras geradas pelos ilícitos fiscais, o que, mesmo que em caráter mediato, acaba por atingir as funções a que se destina o tributo, especialmente, aquelas relacionadas à diminuição das desigualdades sociais, é inegável que os ilícitos fiscais têm que se integrar ao direito penal nuclear, vigentes todos os seus princípios clássicos de fragmentariedade, subsidiariedade, *ultima ratio* e proporcionalidade.

REFERÊNCIAS

ADAMS, Charles. **For good and evil**: the impact of taxes on the course of civilization. 2. ed. Lanham; New York; Oxford: Madison Books, 1999. Kindle Edition.

AMARAL, Gilberto Luiz do et al. **Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras**. Curitiba: IBPT, 2009. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/49/EstudoVeQuedaNaSonegacaoFiscalDasEmpresasBrasileiras.pdf>>. Acesso em: 26 fev. 2015.

DIAS, Augusto Silva. Crimes e contra-ordenações fiscais. In: **Direito penal econômico e europeu: textos doutrinários : volume II : problemas especiais**. Coimbra: Coimbra Editora, 1999. p.439-480.

_____. O novo direito penal fiscal não aduaneiro: (Dec.-Lei nº 20-A/90 de 15 de janeiro): considerações dogmáticas e político-criminais. **Fisco**, Lisboa, nº 22, p. 16-48, jul. 1990.

DIAS, Jorge de Figueiredo; 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. In: **Direito penal econômico e europeu: textos doutrinários: volume II: problemas especiais**. Coimbra: Coimbra Editora, 1999. p.411-438.

FELDENS, Luciano. **A constituição penal**: a dupla face da proporcionalidade no controle de normas penais. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005.

FINANCIAL ACTION TASK FORCE. **Laundering proceeds of VAT carousel fraud**. Paris: FATF/OECD, 2007. Disponível em: < <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Laundering%20the%20Proceeds%20of%20VAT%20Carroussel%20Fraud.pdf>>. Acesso em: 26 fev. 2015.

GERSÃO, Eliana. Revisão do sistema jurídico relativo à infracção fiscal. In: **Direito penal econômico e europeu: textos doutrinários : volume II : problemas especiais**. Coimbra: Coimbra Editora, 1999. p.85-99.

GRACIA MARTÍN, Luis. Consideraciones críticas sobre el concepto y los caracteres dogmáticos del derecho penal económico. In: GRACIA MARTÍN, Luis. **Estudios de derecho penal**. Lima: IDEMSA, 2004. p.781-817.

JOECKS, Wolfgang. Il diritto penale tributario nella Repubblica federale tedesca. **Rivista Trimestrale di Diritto Penale Dell'Economia**, Padova, v. 14, n. 4, p.857-873, out./dez. 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2002. p. 23-53.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. **Derecho penal económico**. Madrid: Iustel, 2012.

_____. El delito de defraudación tributaria. **Revista Penal**, Valencia, v. 1, n. 1, p.55-66, jan. 1998.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2012.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo. 3. reimp. Coimbra: Almedina, 2012.

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

PLUTARCO, Hugo Mendes. A sonegação e a litigância tributária como forma de financiamento. **Economic Analysis of Law Review**, Brasília: vol. 3, nº 1, p. 122-147, jan.-jun. 2012. Disponível em:

<<http://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/3%20EALR%20122/3%20EALR%20122>>. Acesso em: 20 mar. 2015.

RODRIGUES, Anabela Maria Pinto Miranda. Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal. In: **Direito penal econômico e europeu: textos doutrinários : volume II : problemas especiais**. Coimbra: Coimbra Editora, 1999. p.481-489.

RODRIGUES, Sávio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília: ESMPU, 2011. p. 345-366.

RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo. **Presente y futuro del delito fiscal**. Madrid: Civitas, 1974.

SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal: um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico**. Coimbra: Coimbra Editora, 2009.

SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL. **Sonegação no Brasil: uma estimativa do desvio de arrecadação do exercício de 2013**. Brasília: SINPROFAZ, 2014. Disponível em:<<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2013.pdf>>. Acesso em: 26 fev. 2015.

SOUSA, Alfredo José de. Direito penal fiscal: uma prospectiva. In: **Direito penal econômico e europeu: textos doutrinários : volume II : problemas especiais**. Coimbra: Coimbra Editora, 1999. p.147-172.

SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador**. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

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