



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Glauco Maldonado Martins

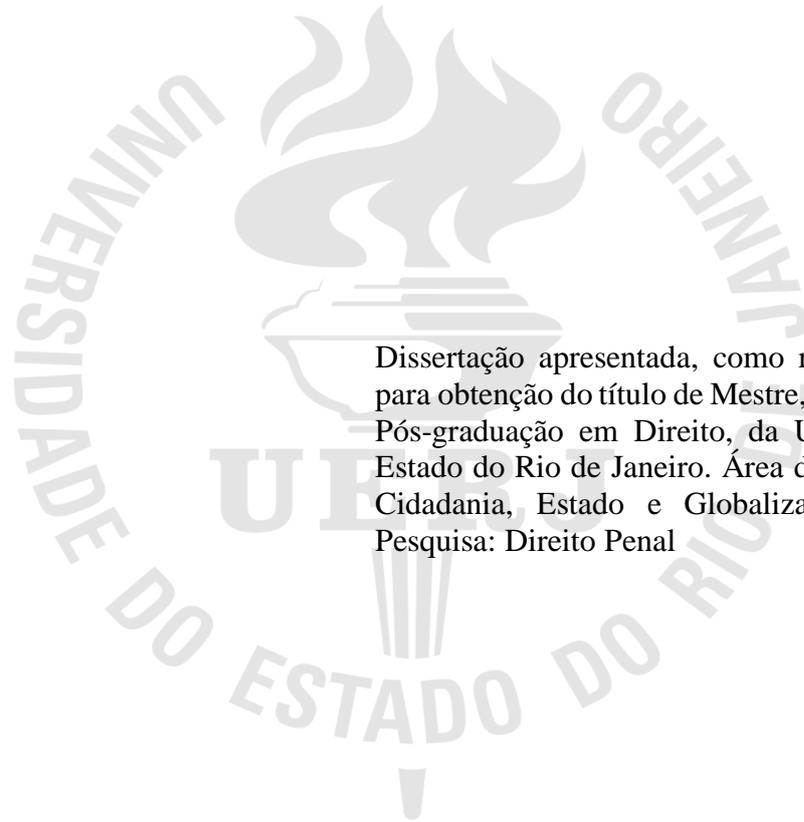
**O dano da sonegação fiscal à luz do bem jurídico na Constituição de 1988**

Rio de Janeiro

2023

Glauco Maldonado Martins

**O dano da sonegação fiscal à luz do bem jurídico na Constituição de 1988**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização. Linha de Pesquisa: Direito Penal

Orientador: Prof. Dr. Artur de Brito Gueiros Souza

Rio de Janeiro

2023

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

M386

Martins, Glauco Maldonado

O dano da sonegação fiscal à luz do bem jurídico na Constituição de 1988 / Glauco Maldonado Martins. - 2023.  
109 f.

Orientador: Prof. Dr. Artur de Brito Gueiros Souza.  
Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,  
Faculdade de Direito.

1. Direito penal - Teses. 2. Danos (Direito) - Teses. 3. Correção monetária - Teses. I. Souza, Artur de Brito Gueiros. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.5(81)

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

---

Assinatura

---

Data

Glauco Maldonado Martins

**O dano da sonegação fiscal à luz do bem jurídico na Constituição de 1988**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Cidadania, Estado e Globalização. Linha de Pesquisa: Direito Penal

Aprovada em 03 de outubro de 2023.

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Artur de Brito Gueiros Souza (Orientador)  
Faculdade de Direito – UERJ

---

Prof. Dr. Carlos Eduardo Adriano Japiassú  
Faculdade de Direito – UERJ

---

Prof. Dra. Rosalina Alves Nantes  
Universidade Federal de Rondônia

Rio de Janeiro

2023

## **DEDICATÓRIA**

Sem dúvida, a conquista é dedicada para minha amada esposa Juliana Couto Matheus Maldonado Martins e para meus carinhosos filhos Ana Júlia Couto Maldonado Martins, Júlio César Couto Maldonado Martins e João Lucca Couto Maldonado Martins. Amo muito vocês!

## AGRADECIMENTOS

O trabalho acadêmico exige muita dedicação, mediante incontáveis horas de leitura e de criação de texto, por essa razão não pode ser uma conquista egoísta. De fato, não poderia ter produzido a dissertação de mestrado sozinho e sem apoio de pessoas importantes.

Agradeço o apoio incondicional da minha amorosa esposa, Juliana Couto Matheus Maldonado Martins, o amor da minha vida, pois me incentivou a fazer o mestrado e depois me deu apoio para realizá-lo durante horas subtraídas da família. Partilho com essa mulher incrível 18 anos de felicidade coroados com três filhos perfeitos. Agradeço muito por me dar a alegria de dividir sua vida comigo e por me acompanhar nos bons e maus momentos do mestrado.

Aos meus três carinhos filhos, Ana Júlia, Júlio César e João Lucca, cuja inocência do mundo ainda estão preservadas, sinto muito pelo tempo que o mestrado me privou da companhia de vocês. Os três foram pacientes comigo e, apesar do tempo de convivência sonogado, ficaram felizes por saber que o papai escrevia o que vocês chamaram de “livro”. Não há palavras para definir como eu fico feliz por ser possível devolver de novo o tempo de vocês.

Registro meu imenso agradecimento ao Professor Artur de Brito Gueiros Souza, que me orientou durante essa subida até o alto da montanha. Além de um brilhante colega de Ministério Público, é um *scholar* que conquistou a minha admiração dentro de sala de aula e, sobretudo, pela leitura de artigos científicos e livros publicados. Sinto-me verdadeiramente honrado por ter sido seu aluno de mestrado e por desfrutar da sua generosidade acadêmica.

Não posso olvidar o meu agradecimento aos Professores Dr. Carlos Eduardo Adriano Japiassú, Dr. Gustavo Silveira Siqueira, Dr. Christiano Falk Fragoso, Dr. Flávio Mirza, Dra. Ana Lúcia Tavaves Ferreira, Dr. José Ricardo Cunha e Dr. José Danilo Tavares Lobato, os quais iluminaram minha caminhada com luzes de sabedoria durante debates de ideias incríveis.

Agradeço também à Professora Dra. Rosalina Alves Nantes, que ensinou fora da sala de aula, no bastidor da Escola da Magistratura de Rondônia, o que é ter nobreza de espírito, pois sempre ajudou todos os alunos com diversas questões administrativas do mestrado.

O maior jugo de um reino, a mais pesada carga de uma república, são os imoderados tributos. Se queremos que sejam leves, se queremos que sejam suaves, repartam-se por todos.

Não há tributo mais pesado que o da morte e, contudo, todos o pagam e ninguém se queixa porque é tributo de todos.

*Padre Antônio Vieira, Sermão de Santo Antônio, pregado na Igreja das Chagas de São Francisco, Lisboa, em 14 de Setembro de 1642.*

## RESUMO

MARTINS, Glauco Maldonado. *O dano da sonegação fiscal à luz do bem jurídico na Constituição de 1988*. 2023. 109f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023.

O dano tributário do crime de sonegação fiscal do art. 1.º da Lei 8.137/1990 é a redução ou supressão de tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante atos, comissivos ou omissivos, de falsidades materiais ou ideológicas, previstas nos incisos da norma. O objetivo da pesquisa é delimitar o dano tributário do art. 1.º da Lei 8.137/1990 à luz da Constituição de 1988. Além dos significados de tributo e contribuição social, a exegese da expressão ‘qualquer acessório’ é, contudo, o ponto mais sensível para atribuir o significado com dignidade penal. No Estado Social e Democrático de Direito, em que prevalece o primado da liberdade e da justiça social, o bem jurídico com relevância constitucional é a pedra angular para limitar o poder de punir do Estado e para evitar o arbítrio do intérprete da lei penal. A concepção constitucional estrita do bem jurídico exige uma relação de mútua referência entre a ordem axiológica-jurídica constitucional e a ordem legal de bens tutelados penalmente. A arrecadação tributária é, assim, o bem jurídico tutelado no art. 1.º da Lei 8.137/1990, com características essenciais por ser um valor concreto, determinado e com relevância constitucional. A função crítica do bem jurídico é fundamental para análise axiológico-jurídica do elemento ‘qualquer acessório’. A pesquisa tem cunho teórico, com viés exploratório, bibliográfico e foi realizada por meio de estudo qualitativo dos elementos literários científicos e normativos. O trabalho discutiu o montante do dano tributário subjacente ao art. 1.º da Lei 8.137/1990, a partir das categorias da correção monetária, dos juros de mora e da multa administrativa. A abordagem se dividiu em três partes. A primeira estipula como marco teórico a aproximação do Direito Constitucional com o Direito Penal a partir de uma concepção constitucional do bem jurídico. A segunda parte estuda a estrutura típica do art. 1.º da Lei 8.137/1990, que se caracteriza pela supressão de tributo e qualquer acessório, mediante modos fraudulentos previstos nos incisos. A terceira parte enfrenta o tema-problema analisando os juros de mora, a correção monetária e a multa tributária, mediante problematização se referidas categorias integrariam ou não o núcleo axiológico do bem jurídico tutelado – *arrecadação tributária* – enquanto valor constitucional.

Palavras-chave: Direito penal. dano; sonegação fiscal; bem jurídico; correção; juros; multa.

## ABSTRACT

MARTINS, Glauco Maldonado. *The damage caused by tax evasion from the legal interest in the Constitution of 1988*. 2023. 109f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023.

The tax damage caused by the crime of tax evasion in art. 1 of Law 8,137/1990 is the reduction or suppression of a tax, or social contribution and any accessory, by means of acts, whether commissive or omissive, of material or ideological falsehoods, as set out in the sections of the law. The aim of the research is to delimit the tax damage of Article 1 of Law 8,137/1990 in the light of the 1988 Constitution. In addition to the meanings of tax and social contribution, however, the exegesis of the expression ‘any accessory’ is the most sensitive point for assigning the meaning with criminal dignity. In the Social and Democratic State of Law, in which the primacy of freedom and social justice prevails, the legal good with constitutional relevance is the cornerstone for limiting the state’s power to punish and for avoiding the arbitrariness of the interpreter of the criminal law. The strict constitutional conception of the legal good requires a relationship of mutual reference between the constitutional axiological-legal order and the legal order of criminally protected goods. Tax collection is thus the legal good protected in Article 1 of Law 8,137/1990, with essential characteristics because it is a concrete, determined value with constitutional relevance. The critical function of the legal good is fundamental to the axiological-legal analysis of the element ‘any accessory’. The research is of a theoretical nature, with an exploratory, bibliographical bias and was carried out by means of a qualitative study of scientific and normative literary elements. The work discussed the amount of tax damage underlying Article 1 of Law 8,137/1990, based on the categories of monetary correction, default interest and administrative fines. The approach was divided into three parts. The first provides a theoretical framework for bringing constitutional law and criminal law closer together, based on a constitutional conception of the legal good. The second part studies the typical structure of Article 1 of Law 8,137/1990, which is characterized by the suppression of tax and any accessory, by means of the fraudulent methods set out in the sections. The third part tackles the problem by analyzing interest on arrears, monetary correction and tax fines, by questioning whether or not these categories are part of the axiological core of the legal good being protected – tax collection – as a constitutional value.

Keywords: Criminal law; damage; tax evasion; legal interest; correction; fee.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CIRA	Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos
CP	Código Penal
CTN	Código Tributário Nacional
GAESF	Grupo Especial de Combate à Sonegação Fiscal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
UERJ	Universidade do Estado do Rio de Janeiro
SV 24	Súmula Vinculante 24

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	10
1	<b>BEM JURÍDICO E CONSTITUIÇÃO</b> .....	14
1.1	<b>Considerações gerais</b> .....	14
1.2	<b>Síntese evolutiva do conceito de bem jurídico</b> .....	14
1.3	<b>Fundamentos constitucionais do bem jurídico</b> .....	22
1.4	<b>Bem jurídico na Constituição Federal de 1988</b> .....	35
1.5	<b>Bem jurídico do tipo penal tributário</b> .....	39
2	<b>ESTRUTURA TÍPICA DO ARTIGO 1º DA LEI 8.137/1990</b> .....	44
2.1	<b>Considerações gerais</b> .....	44
2.2	<b>Conduta-fim: art. 1º, <i>caput</i>, da Lei 8.137/1990</b> .....	45
2.3	<b>Conduta-meio: art. 1º, inciso I, da Lei 8.137/1990</b> .....	53
2.4	<b>Conduta-meio: art. 1º, inciso II, da Lei 8.137/1990</b> .....	57
2.5	<b>Conduta-meio: art. 1º, inciso III, da Lei 8.137/1990</b> .....	62
2.6	<b>Conduta-meio: art. 1º, inciso IV, da Lei 8.137/1990</b> .....	66
2.7	<b>Conduta-meio: art. 1º, inciso V, da Lei 8.137/1990</b> .....	70
3	<b>MONTANTE DO DANO DO CRIME ARTIGO 1º DA LEI 8.137/1990</b> .....	74
3.1	<b>Considerações gerais</b> .....	74
3.2	<b>Tributo e contribuição social como elementos normativos</b> .....	77
3.3	<b>Qualquer acessório: o paradoxo do superior tribunal de justiça</b> .....	82
3.4	<b>Qualquer acessório: juros moratórios e correção monetária</b> .....	86
3.5	<b>Multa administrativa: resposta punitiva distinta do dano</b> .....	94
	<b>CONCLUSÃO</b> .....	99
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	102

## INTRODUÇÃO

A pesquisa científica tem como objeto investigar o montante do dano tributário decorrente do crime de sonegação fiscal previsto no art. 1.º da Lei 8.137/1990. A escolha do tema explica-se por razões de ordem acadêmica e, principalmente, por motivo profissional.

O interesse acadêmico pelo assunto começou em 2022, durante as aulas do professor Artur Gueiros, na disciplina Direito Penal e Constituição, do mestrado em Direito Penal da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. O tema, de certa forma, é uma continuação do artigo publicado para aquela disciplina com o título *O Dano Tributário do Crime de Sonegação Fiscal: Um Estudo Empírico do Discurso do Tribunal de Justiça de Rondônia*<sup>1</sup>.

Na ocasião, analisei o art. 1.º, *caput*, da Lei 8.137/1990<sup>2</sup>, com enfoque no elemento ‘qualquer acessório’, cuja exegese interfere no montante do dano tributário na órbita penal. Já naquele momento ficou notória a dificuldade em definir o dano tributário da sonegação fiscal, pois, além do ‘tributo’, carecia responder se a expressão ‘qualquer acessório’ permitiria ou não inferir as categorias jurídicas dos juros de mora, correção monetária e multa administrativa. A dificuldade na interpretação do elemento ‘qualquer acessório’ conduziu à conclusão provisória daquele artigo, que agora evoluiu com a investigação científica da presente dissertação.

O segundo motivo para escolha do tema foi o interesse profissional. Com a experiência de 18 anos como membro do Ministério Público de Rondônia, o mestrado despontou a partir do estímulo profissional. Nessa direção, o *Parquet* de Rondônia é um dos partícipes do termo de cooperação mútua, com a Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ, para a pós-graduação *strictu sensu*. Com a publicação do edital de mestrado, surgiu a convicção de que deveria contribuir com a produção de pesquisa socialmente relevante ao Estado de Rondônia, bem como que atendesse a especificidade institucional do Ministério Público Estadual.

Ademais, atuando como Coordenador do Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal (GAESF/MPRO) e como Secretário-Geral do Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos (CIRA/RO), pude perceber como o Direito Penal Tributário é aplicado

<sup>1</sup> MARTINS, Glauco Maldonado. O dano tributário do crime de sonegação fiscal: um estudo empírico do discurso do tribunal de justiça de Rondônia. *Revista Científica do Cpjm*, Rio de Janeiro, v. 01, n. 003, p. 247-270, 4 dez. 2022. Centro de Pesquisa em Crimes Empresariais e Compliance. <http://dx.doi.org/10.55689/rcpjm.2022.03.014>. Disponível em: <https://rcpjm.cpjm.uerj.br/revista/article/view/70/100>. Acesso em: 18 set. 2023

<sup>2</sup> Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e **qualquer acessório**, mediante as seguintes condutas: ([Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000](#))  
(...)  
Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

pelo sistema de justiça penal. Notei que há um campo fértil para pesquisa do crime empresarial (*corporate crime*) previsto no art. 1.º da Lei 8.137/1990, com relação à delimitação do montante do dano tributário na órbita penal, o que é essencial para esse crime de colarinho branco<sup>3</sup>.

Impelido por citados interesses, o título da dissertação – *O Dano da sonegação fiscal à luz do bem jurídico na Constituição de 1988* – guarda relação com o seguinte problema de pesquisa: o que é o montante do dano do art. 1.º da Lei 8.137/1990 à luz da Constituição Federal de 1988? A hipótese perpassa por investigar o elemento ‘qualquer acessório’ presente no *caput* do art. 1.º da Lei 8.137/1990, bem como sua relação com as variáveis atinentes a categorias jurídicas dos juros de mora, da correção monetária e da multa administrativa.

Infelizmente, o aludido tema-problema ainda parece pouco desenvolvido na academia brasileira, embora a lei de crime contra a ordem tributária esteja vigente desde 1990. A propósito, uma simples pesquisa nos sites de buscas disponíveis na internet é suficiente para evidenciar a escassez de resultados que o *dano penal tributário* oferece em língua portuguesa.

A precariedade de estudos é a provável explicação para o atual paradoxo existente sobre o tema no Superior Tribunal de Justiça (STJ). Isso porque o montante do dano tributário do art. 1.º da Lei 8.137/1990 é somente o tributo original, excluído juros, correção e multa, quando o Tribunal da Cidadania aprecia o tema sob o pano de fundo do princípio da insignificância. Em sentido oposto, a referida Corte Superior afirma que o dano tributário na órbita penal é atual e integral, composto pelo tributo, juros de mora, correção monetária e multa tributária, em casos cujo tema discutido é a majorante do grave dano à coletividade. O aparente paradoxo no âmbito do STJ é inexplicável, porquanto o dano penal tributário é um pressuposto conceitual do art. 1º da Lei 8.137/1990, que não poderia variar de acordo com o pano de fundo examinado.

Ademais, a atuação como Promotor de Justiça do crime contra a ordem tributária revelou que o montante do dano tributário na órbita penal é questão de relevante interesse prático, pois subordina a aplicação de regras importantes de direito penal, tais como: (i) princípio da insignificância com fundamento na inexpressividade da lesão jurídica, (ii) exasperação da pena-base em razão de vetores negativos das consequências do crime associados ao dano (CP art. 59), (iii) causa de aumento de pena pelo grave dano à coletividade (Lei 8.137/1990, art. 12, I), (iv) reparação do dano ajustada em acordo de não persecução penal (CPP, art. 28-A), (v) extensão do dano para medidas cautelares patrimoniais penais, (vi) atenuante genérica da

---

<sup>3</sup> SOUZA, Artur de Brito Gueiros; COELHO, Cecília Choeri da Silva. **Criminologia do desvio no ambiente corporativo: a empresa como causa e como cura da corrupção**. In *Direito Penal Econômico nas Ciências Criminais*. SAAD-DINIZ, Eduardo et al (Org.). Belo Horizonte: Vorto, 2019, p. 98

reparação do dano quando o agente o faz antes do julgamento (CP, art. 65, III, 'b'). Para todos os casos, o dano é um pressuposto conceitual comum que não poderia sofrer variação.

Nesse contexto, a investigação desenvolvida é uma pesquisa teórica. A metodologia utilizada para responder o problema de pesquisa partiu de raciocínio teórico-dedutivo. Saliente-se, por oportuno, que o art. 1.º da Lei 8.137/1990, enquanto norma penal em branco, não pode ser aplicado sem apoio do Direito Constitucional e do Direito Tributário, pois os elementos do referido tipo penal são complementados por normas daqueles dois ramos do Direito. O método interdisciplinar converge para a produção de respostas dotadas de cientificidade para o enfrentamento dogmático do problema de pesquisa e das hipóteses antes colocados. Por essa razão, uma concepção de Estado Democrático e Social de Direito fundamentará toda a pesquisa como marco teórico indispensável para assegurar direitos individuais e sociais. O crime contra a ordem tributária está inserido como *ultima ratio* da tutela penal do tributo, à minguada do qual o objetivo fundamental da república de uma sociedade solidária ficaria prejudicado.

O estudo do tema-problema, o qual depende do elemento 'qualquer acessório', encontra-se dividido em três partes. As variáveis para responder a pergunta de pesquisa são os juros de mora, a correção monetária e a multa administrativa. Portanto, o capítulo 1 é destinado à aproximação teórica do Direito Constitucional com o Direito Penal para realizar a conceitualização científica da expressão *bem jurídico*. A determinação do bem jurídico é essencial para legitimar a pena calcada em valores fundamentais. Desse modo, apresentei no capítulo 1 as principais teorias explicativas do bem jurídico, desde Feurbach, Birnbaum, Binding, Von Liszt, Honig, até aquelas de fundamentos sociológicos e constitucionais. A concepção constitucional do bem jurídico é utilizada para fixar os limites do legislador e para eliminar o arbítrio do intérprete, porquanto os valores constitucionais estabelecidos têm caráter de direito positivo e potencial vinculante para interpretação do elemento 'qualquer acessório'. Ao fim do capítulo 1, o bem jurídico do crime contra a ordem tributária é identificado como a arrecadação tributária.

O capítulo 2 estuda a estrutura típica do art. 1.º da Lei 8.137/1990, que se caracteriza pela supressão de tributo e qualquer acessório, mediante modos previstos nos incisos. As condutas que concretizam os núcleos do tipo estão no *caput* do art. 1.º e consistem nos verbos *suprimir* ou *reduzir*, por essa razão denomino o *caput* nessa pesquisa como *conduta-fim*, sem prejuízo para a obrigatória combinação do *caput* com os incisos constitutivos das *condutas-meio*. A norma penal revela um crime tributário de resultado, o que é uma exegese placitada pela literatura acadêmica dominante. Isto porque o tipo condiciona a consumação à supressão ou à redução de tributo e qualquer acessório. O dano penal tributário, que é representado pela supressão do tributo e qualquer acessório, é a pedra angular da pergunta de pesquisa. Por essa

razão, a análise da estrutura típica da norma penal incriminadora serviu como passo relevante para o enfrentamento do tema problema no capítulo seguinte da investigação científica.

O capítulo 3 é dedicado a desenvolver o tema-problema, que inspirou essa dissertação de mestrado em direito penal. A pergunta de pesquisa sobre o montante do dano penal tributário do art. 1.º da Lei 8.137/1990 é analisado a partir do bem jurídico da *arrecadação tributária*. A análise anterior da estrutura típica da norma incriminadora apresentou como resultado danoso a supressão de tributo, contribuição social e qualquer acessório. A função crítica do bem jurídico é utilizada como limite do poder punitivo durante a interpretação dos aludidos elementos normativos, mormente com relação à expressão ‘qualquer acessório’. Portanto, no capítulo 3, analiso as variáveis dos juros de mora, da correção monetária e da multa tributária, mediante problematização, se referidas categorias integrariam ou não o núcleo axiológico do bem jurídico tutelado – *arrecadação tributária* – enquanto valor constitucional.

Importa salientar, por derradeiro, que o tema apresentado com a profundidade proposta parece ter algum ineditismo em nossa literatura jurídica. Isto porque, da pesquisa efetuada, não foi encontrado nenhum estudo aprofundando a discussão sobre o montante do dano penal tributário do art. 1.º da Lei 8.137/1990. Os manuais de direito penal tributário não abordam o tema de frente, muito menos a partir da ordem axiológica-jurídico constitucional. Em artigos doutrinários de revistas especializadas, não identifiquei trabalhos sobre o tema específico.

Em razão disso e considerando, ainda, o mencionado paradoxo do Superior Tribunal de Justiça a respeito do tema pesquisado, parece que a questão do dano penal tributário pode seguir tendência de se agravar em tribunais do Brasil, com decisões conflitantes e reflexos práticos para as regras de direito penal citadas, por essa razão este estudo pretende oferecer subsídios para o aprimoramento da ciência jurídica e reflexão de instituições do sistema de justiça.

# **1. BEM JURÍDICO E CONSTITUIÇÃO**

## **1.1 Considerações gerais**

A finalidade do direito penal é garantir a convivência pacífica na sociedade, porém a pena somente será uma resposta estatal legítima se cominada subsidiariamente, isto é, quando for impossível obter esse fim através de outras medidas menos gravosas.

Nesse contexto, a determinação do bem jurídico-penal é o meio idôneo para legitimar a tutela penal. A pena deve estar calcada em valores fundamentais da sociedade, como pressupostos indispensáveis à convivência pacífica, por essa razão é fundamental identificar o critério científico apto a determinar o conteúdo do bem jurídico-penal.

A resposta variou entre os estudiosos do tema. No entanto, até por ser um marco teórico importante dessa investigação, merecem destaques as concepções em que se apontam a relevância constitucional do bem jurídico. Isso porque é a Constituição que melhor estabelece a definição do conteúdo da tutela penal e orienta a função crítica de limitar o poder de punir.

A concepção constitucional do bem jurídico interessa a essa a investigação, seja porque é imanente ao sistema jurídico penal brasileiro, seja porque oferece um elemento material de bem jurídico com potencialidade vinculante. A propósito, é justamente nesse mesmo sentido que a concepção constitucional adquire uma importante função crítica para a ciência jurídico-penal e representa um claro limite ao poder de punir do Estado de Direito.

Nessa direção, o bem jurídico passou por uma evolução histórica de concepções antes de chegar até a concepção constitucional adotada como marco teórico desta pesquisa. Desse modo, o capítulo 1.2 pretende analisar a síntese evolutiva do bem jurídico. O capítulo 1.3 será dedicado a analisar as concepções constitucionais do bem jurídico. No capítulo 1.4 será analisado o bem jurídico sob o enfoque da Constituição Federal de 1988. Por derradeiro, o capítulo 1.5 examinará o bem jurídico do crime contra a ordem tributária.

## **1.2 Síntese evolutiva do conceito de bem jurídico**

A categoria do bem jurídico guarda importância fundamental para a dogmática jurídico-penal moderna na medida em que legitima a aplicação da pena. Sobre a evolução da finalidade da pena, merece destaque o apontamento de Jimenez de Asúa, *in verbis*:

“As etapas da evolução da justiça punitiva podem ser assim resumidas em três fases: a) Primeira época. Crimen é o atentado contra os deuses. Pena, meio de aplacar a cólera divina; b) Segunda época. Crimen é agressão violenta de uma tribo contra outra. Pena, vingança de sangue de tribo a tribo; c) Terceira época. Crimen é a transgressão da ordem jurídica estabelecida pelo Poder do Estado. Pena é a reação do Estado contra a vontade individual oposta à sua.”<sup>4</sup>

Diante da importância para a presente investigação científica, o bem jurídico-penal será considerado durante toda a pesquisa do presente artigo como sendo um verdadeiro pressuposto da incriminação, conforme ensinamentos do Professor Juarez Tavarez<sup>5</sup>.

Segundo Muñoz Conde<sup>6</sup>, há muito tempo existe um acordo na doutrina de que o direito penal deve limitar-se à proteção dos bens jurídicos. Referido acordo se rompe totalmente, no entanto, quando se trata de determinar qual é o conteúdo do bem jurídico.

A raiz histórica da categoria bem jurídico pode ser encontrada na concepção iluminista de Feuerbach (1775-1833). Trata-se de concepção que foi construída durante o movimento iluminista para impor limites ao direito de punir em razão da arbitrariedade estatal<sup>7</sup>.

Antes da categoria bem jurídico surgir nas letras jurídicas, Feuerbach criou um conceito material de delito, segundo o qual consistiria necessariamente em lesão ao direito subjetivo. O “teorema feuerbachiano”<sup>8</sup> pode ser representado pela seguinte fórmula jurídica: delito é igual a violação de um direito subjetivo. Para o autor, o objeto protegido não seria uma coisa ou a pessoa do mundo real, e sim a faculdade jurídica privada e constitutiva de um direito.

Muito embora a conduta socialmente danosa e a necessidade da pena também fossem consideradas fundamentos do delito desde aquela época, a existência de um direito subjetivo violado foi justamente o que singularizou a concepção de Feuerbach<sup>9</sup>.

<sup>4</sup> JIMENEZ DE ASÚA, L. **Tratado de Derecho Penal**. Buenos Aires: Losada, 1964. t. 1, p. 245.

<sup>5</sup> TAVAREZ, Juarez. **Fundamentos de teoria do delito**. 3. ed. São Paulo: Tirant Lo Blach, 2020. p. 236.

<sup>6</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**. Barcelona: PPU. 1991. p. 1.

<sup>7</sup> “Na filosofia penal iluminista, o problema punitivo estava completamente desvinculado das preocupações éticas e religiosas; o delito encontrava sua razão de ser no contrato social violado e a pena era concebida somente como medida preventiva” (PRADO, Luiz Regis. **Tratado de Direito Penal brasileiro**, 2 ed., 2017, I, p. 57 e ss).

<sup>8</sup> ANGIÓN, Francesco. **Contenuto e funzioni del concetto di bene giuridico**. Milano: Giuffrè, 1983. (Raccolta di studi di diritto penale, 32). p. 22

<sup>9</sup> CUNHA, Maria da Conceição Ferreira da. **Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização**. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995 (Estudos e Monografias). p. 32.

Segundo as palavras do autor, “*aquela que viola a liberdade garantida pelo contrato social e pelas leis penais pratica um crime. Por fim, crime é, em sentido amplo, uma lesão prevista numa lei penal, ou uma ação contrária ao direito do outro, cominada na lei penal*”<sup>10</sup>.

Da perspectiva de uma dogmática jurídico-penal, a fragilidade da concepção em exame reside na constatação de que inúmeras realidades atualmente valoradas pelo legislador, como dignas de tutela penal, não têm qualquer relação direta com o conceito estrito de direito subjetivo, a exemplo do que ocorre com o meio ambiente, saúde pública e economia<sup>11</sup>.

Não obstante, o mérito de Feuerbach, como raiz histórica que antecedeu o bem jurídico, parece ter sido o atributo da função limitadora do poder punitivo do Estado, à medida que a exigência de direito subjetivo violado significava um elemento material do delito.

A despeito do inegável valor dessa concepção como antecedente histórico, a paternidade da teoria do bem jurídico é historicamente atribuída a Birnbaum (1792-1877). Em sua obra, Birnbaum demonstra que o delito lesionaria os bens, e não direitos subjetivos.

Isso porque o bem é justamente um objeto do direito de um sujeito, de modo que o despojamento do bem atingiria o mencionado objeto, o qual seria diminuído com a subtração ilícita, mas o direito do titular do bem subtraído permaneceria íntegro<sup>12</sup>.

O autor apresentou uma concepção que se afasta da ideologia iluminista, uma vez que emancipa a doutrina penal da influência das verdades metajurídicas. Inexistiria, assim, um conceito material do delito segundo Birnbaum, à medida que o bem é um valor totalmente livre e definido por decisão política de Estado. Tal concepção significava à época uma forma de instrumento “restaurativo” do Estado, ou seja, tinha um objetivo de incriminar condutas perturbadoras do movimento da “restauração” europeia entre 1814 e 1848<sup>13</sup>.

Independentemente dessa falta do conceito material do delito, importante apontar que Birnbaum tem o mérito de apresentar a primeira concepção do bem jurídico com alguma precisão técnica, a qual o desvincula da noção equivocada de violação do direito subjetivo.

Em momento posterior, Binding apresenta outra concepção de bem jurídico com importância histórica, pois transfere para a ciência jurídico-penal o método positivista que é tão característico das ciências naturais ou exatas. Do mesmo modo que as ciências exatas

---

<sup>10</sup> VON FEURBACH, A. **Tratado de Derecho Penal**. Trad. E. R. Zaffaroni e Irmã Hagemer. Buenos Aires: Hammurabi, 1989. p. 64.

<sup>11</sup> SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 26.

<sup>12</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel. **El bien jurídico em el derecho penal**. Sevilla: Universidad de Sevilla, 1974, p. 96.

<sup>13</sup> HORMAZÁBAL MALARÉE, Henán. **Bien jurídico y estado social y democratico de derecho: el objeto protegido por la norma penal**. Barcelona: PPU. 1991 (Derecho y Estado), p. 32.

desprezam valores metafísicos, o método positivista do direito pressupõe fenômenos sociais como realidades existentes que deveriam ser explicadas, e não questionadas.

O objeto do método positivista relativamente à ciência jurídica é o direito positivo, o qual é observado acriticamente e sem análise axiológica-jurídica<sup>14</sup>. Para Binding, o qual é o principal precursor do método positivista no direito penal, o delito deveria ser uma lesão ao direito subjetivo público do Estado de ordenar e de ser obedecido por governados.

O bem jurídico seria, então, *“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>15</sup>.

A delimitação do que é a condição da vida sã em comunidade, porém, me parece ter uma característica muito aberta e corresponderia a um juízo de valor livre do legislador penal, que seria limitado apenas pela natureza das coisas e por exigências de lógica.

Segundo Hormazábal Malarée, *“do contexto de toda a teoria jurídico-penal de Binding, o 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”*. De outro lado, completa-se a ideia de Binding quando, nas palavras Hormazábal Malarée, *“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>16</sup>.

Portanto, a concepção de bem jurídico de Binding pressupõe um positivismo legalista que atribui primazia ao bem jurídico em vez do direito subjetivo do Estado à obediência do cidadão. Nesse sentido, o que se espera prevenir com a sanção penal não parece ser a desobediência, mas a destruição do bem jurídico geradora de grave danosidade social.

Porém, a teoria do renomado autor falha na medida em que não apresenta elemento material preciso útil para a dogmática jurídico-penal. Por consequência, referida concepção não oferece função de limitar o direito de punir ou função de criticar o direito penal positivo. O bem jurídico-penal, no caso específico, seria mais uma maneira de legitimar o poder repressivo do Estado, que poderia cobrir com o manto da legalidade uma arbitrariedade estatal<sup>17</sup>.

<sup>14</sup> HORMAZÁBAL M., H., op. cit. p. 32.

<sup>15</sup> BINDING, Karl. **Compendio di diritto penale: parte generale**. Trad. Adelmo Borettini. Roma: Athenaeum, MCMXXvii, p. 198.

<sup>16</sup> HORMAZÁBAL MALARÉE, Henán. **Bien jurídico y estado social y democratico de derecho: el objeto protegido por la norma penal**. Barcelona: PPU. 1991 (Derecho y Estado), p. 42.

<sup>17</sup> Ibidem, p. 46.

De outro lado, a concepção de bem jurídico de Franz Von Liszt (1851-1919) considera que bens jurídicos são interesses humanos juridicamente protegidos<sup>18</sup>. Segundo o autor, os interesses vitais preexistem ao Direito e são fatos da vida que se impõe. Os interesses são elevados à categoria de bens jurídicos após adquirirem proteção da lei penal. Por exemplo, a liberdade pessoal, o patrimônio privado e a inviolabilidade de domicílio já eram interesses vitais, antes de se tornarem bens jurídicos, com as garantias das constituições contrárias a medidas arbitrárias do Estado ou através de leis penais contrárias a ataques de indivíduos<sup>19</sup>.

O mérito de Liszt foi tentar romper com a concepção positivista e acrítica da teoria do bem jurídico de Binding, uma vez que inseriu um elemento material para a ideia do bem jurídico: lesão ou perigo de lesão a um interesse vital garantido pela norma<sup>20</sup>. O atributo da referida concepção, portanto, foi oferecer limite ao poder punitivo do Estado. Ainda há, contudo, alguma fragilidade na ideia de Liszt, pois interesse vital é um conceito muito aberto.

No começo do século XX, surge a concepção metodológica de bem jurídico, cujo principal expoente Honig o identificou em 1919 com a *ratio* da norma<sup>21</sup>. É do objeto da norma penal que se extrai a essência do bem jurídico tutelado. Nessa perspectiva, o bem jurídico derivaria exclusivamente dos limites da descrição da lei penal, sem, contudo, ter qualquer relação com a natureza dos bens ou valores pré-jurídicos que o determinaram.<sup>22</sup>

Como se percebe, a mencionada concepção preocupa-se apenas com os limites da descrição legal do tipo. Por consequência, despreza os valores que a determinaram. Ela não possui um elemento material do bem jurídico, pois não tem função de limitação do poder punitivo estatal, nem tem capacidade crítica da norma penal a partir do bem jurídico tutelado<sup>23</sup>.

<sup>18</sup> LISZT, Franz Von. **Tratado de derecho penal**. 20. ed. alemã. Trad. Luis Jiménez de Asúa. 2. Ed. Madrid: Reus, 1927, t. 2., p. 4.

<sup>19</sup> Segundo as próprias palavras de Franz Von Liszt, “*todos los bienes jurídicos son intereses vitales del individuo o de la comunidad. El orden jurídico no crea el interés, lo crea la vida; pero la porteción del Derecho eleva el interés vital a bien jurídico. La libertad personal, la inviolabilidad del domicilio, el secreto de la correspondência eran intereses vitales, como los derechos de autor e inventor, mucho antes de llegar a estar garantizados por la Constitución contra intromisiones arbitrarias del poder del Estado, o por las leyes penales, contra las violaciones procedentes de los individuos. La necesidad crea la defensa y com el cambio de los intereses varía el número y la espécie de los bienes jurídicos. Pero los intereses vitales resultan de las relaciones de la vida entre los mismos individuos o entre los particulares y la sociedade organizada em Estado, y vice-versa*” LISZT, Franz Von. **Tratado de derecho penal**. 20. ed. alemã. Trad. Luis Jiménez de Asúa. 2. Ed. Madrid: Reus, 1927, t. 2., p. 6.

<sup>20</sup> PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e Constituição**. 2. Ed. Ver. Ampl. São Paulo: RT, 1997, p. 33.

<sup>21</sup> CUNHA, Maria da Conceição Ferreira da. **Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização**. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995 (Estudos e Monografias), p. 64-65.

<sup>22</sup> PRADO, L. R., op. cit. p. 35.

<sup>23</sup> SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 32.

Segundo aponta Angioni, apesar da forte crítica de “*positivismo sem limites*” da concepção metodológica do bem jurídico, tal concepção teve o mérito de conferir maior técnica para a teoria da interpretação, especialmente sob a projeção do método teleológico<sup>24</sup>.

A concepção metodológica, que inspirou o nacional-socialismo na Alemanha nazista, parece ter representado o próprio esvaziamento do conceito de bem jurídico. A fonte do direito na Alemanha daquela época era representada pelo “espírito do povo”, que passou a ter um significado de entidade em si mesma e de elemento de coesão social.

Comentando a concepção em análise, Hormazábal Malarée enuncia que “*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>25</sup>.

Como visto, um conceito de bem jurídico capaz de limitar o poder punitivo do estado não parecia suficiente para assegurar a fidelidade ao espírito do povo, de modo que bastava uma função teleológica e destituída de algum elemento material ou de inspiração metafísica.

De qualquer modo, com o término da Segunda Guerra Mundial, houve a derrota dos regimes totalitários e o florescimento de diversos regimes democráticos. A história novamente cuidou de influenciar a delimitação de bem jurídico com novas concepções.

Nesse sentido, merecem destaques abordagens pós-guerras com escopo de delimitar o bem jurídico-penal a partir de fundamentos sociológicos e constitucionais.

Especificamente em relação a concepções sociológicas do bem jurídico, merecem destaques como representantes os estudos de Amelung, Habermas, Jakobs e Hassemer<sup>26</sup>.

A teoria funcionalista da danosidade social de Amelung parte do pressuposto de que a sociedade é um complexo sistema de interações. Desse modo, o Direito é o instrumento para garantir a estabilidade necessária para a funcionalidade do sistema.<sup>27</sup>

Portanto, quando ocorre um comportamento disfuncional, o Direito reage, por meio da sanção, para reafirmar as regras de convívio social. Referida estratégia torna possível manter a confiança em relação à própria funcionalidade do sistema social.

Para Amelung, é possível substituir “bem jurídico” por uma nova categoria denominada “socialmente danoso” ou “comportamento disfuncional”, cujo sentido é representar aquilo que

---

<sup>24</sup> ANGIONI, Francesco. **Contenuto e funzioni del concetto di bene giuridico**. Milano: Giuffrè, 1983. (Raccolta di studi di diritto penale, 32). p. 27

<sup>25</sup> HORMAZÁBAL MALARÉE, Henán. **Bien jurídico y estado social y democratico de derecho: el objeto protegido por la norma penal**. Barcelona: PPU. 1991 (Derecho y Estado), p. 42.

<sup>26</sup> SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 33.

<sup>27</sup> CUNHA, Maria da Conceição Ferreira da. **Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização**. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995 (Estudos e Monografias), p. 91.

impede o sistema de superar problemas que obstam o progresso social. Dessa maneira, o direito penal atuaria para criminalizar a conduta disfuncional ou socialmente danosa, o que seria um conceito pré-jurídico (indeterminado) utilizado pelo legislador como juízo de valor.

A teoria funcionalista do sistema social de Amelung coloca em destaque a importância de sobrevivência do sistema diante de um comportamento disfuncional. Inclusive, para ele é admitida a funcionalização da pessoa, desde que necessário para garantir a estabilidade do sistema. Assim sendo, se a resolução do problema pressupõe um custo, é admitida a solução à custa da tutela da pessoa, ainda que signifique sacrifício do próprio cidadão.<sup>28</sup>

Uma crítica contra a teoria da danosidade social de Amelung é de que parece haver uma neutralidade política. Isso porque a teoria retira do Direito todo o seu conteúdo e não explica aprioristicamente os valores que devam ser tutelados. Conforme a crítica, há o risco de qualquer ideologia se aproveitar da teoria da danosidade social, o que poderá refletir no modo como seria tratada a dignidade da pessoa humana, a depender do espectro ideológico dominante.<sup>29</sup>

Além disso, a teoria em exame também não parece ter conseguido substituir o conceito de bem jurídico por danosidade social. Afinal, a definição do que é um comportamento disfuncional depende de um juízo de valor do legislador. Nesse sentido, o direito positivo ainda é o parâmetro do qual se infere o bem jurídico como objeto sobre o qual incide a danosidade social. Dito de outro modo, a danosidade social é, no limite, um pano de fundo que pode servir para complementar (e não substituir) o conceito de bem jurídico. Porém, o grande ponto que merece destaque está na crítica de que a teoria da danosidade social não oferece um elemento material concreto apto a indicar o que deva ser considerado punível pelo legislador penal.<sup>30</sup>

Para Habermas, a definição do bem jurídico dependeria antes de um consenso social, que tenha origem em uma situação ideal de diálogo. Nesse sentido, o estudioso afirma que é necessário a procura por uma decisão racional, a qual deve ser qualificada pela mesma oportunidade de participação de todos os interessados. Habermas proclama que o consenso racional seria a única forma apta a indicar quais interesses sociais devem ser criminalizados.<sup>31</sup>

De outro lado, Jakobs apresenta uma concepção diversa. Ele indica que o bem jurídico do Direito Penal corresponderia à proteção da própria vigência da norma. Isto é, o direito penal

---

<sup>28</sup> Ibidem, p. 93.

<sup>29</sup> CUNHA, Maria da Conceição Ferreira da. **Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização**. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995 (Estudos e Monografias), p. 96.

<sup>30</sup> FIANDACA, Giovanni. **Il “benne giuridico” come problema teorico e come critério di politica criminale**. Rivista Italiana di Diritto e Procedure Penale, 1982, p. 61.

<sup>31</sup> CUNHA, M. C. F. op. cit. p. 97-8.

exerceria a função de resistência à defraudação de expectativas sociais. A garantia da coesão social pela aplicação da pena, segundo Jakobs, seria uma contribuição do direito penal.

Parece que a ausência de conteúdo axiológico claro das concepções sociológicas de Amelung, Habermas e de Jakobs originam uma mesma fragilidade, pois não possuem uma função crítica para a dogmática penal e muito menos limitadora do poder punitivo estatal.<sup>32</sup>

Hassemer, por sua vez, analisou a insuficiência das teorias do bem jurídico anteriores para responder o porquê da criminalização de determinadas condutas, e não outras. A teoria do bem jurídico apresentada pelo autor, de outro lado, é pautada na realidade social. Isto é, considera a valoração que a sociedade atribui aos objetos merecedores da tutela penal.

A teoria em exame chega à conclusão de que o valor de um bem jurídico é fruto de um contexto histórico e cultural determinado, por isso não haveria um fundamento racional claro para a definição do aludido valor. O risco de arbitrariedade do legislador ao valorar o conteúdo do bem jurídico é repellido pelo autor, pois o arbítrio “*encontraria barreiras insuperáveis nas atitudes axiológicas correspondentes a todas as normativas sociais dominantes*”<sup>33</sup>.

Hassemer, ademais, tem o mérito de dilatar o horizonte cognoscibilidade do bem jurídico, pois exige a compreensão de condições empíricas retiradas da realidade social e que podem ser orientadas axiologicamente pela Constituição do Estado.

Em síntese, com relação a qualquer concepção sociológica do bem jurídico apontada, parece correta a análise defendida por Portilla Contreras relativamente a todas elas, *in verbis*:

*“mostra uma vez mais a incapacidade de delimitar o ius puniendi estatal através da substituição do conceito de bem jurídico, que não permite nenhuma restrição do poder de atuação estatal, além de facilitar o aprofundamento na consciência social do valor moral, mediante a interiorização coletiva da fidelidade normativa ao esquema de reprodução dos valores vigentes. Ao mesmo tempo, reflete a decadência de um dos princípios políticos chaves do liberalismo moderno, a separação entre Direito e Moral, já que a ideia consistente em que o Direito Penal não deve impor determinada moralidade, é basicamente destruída por uma tese como esta, que conduz, como afirma Ferrajoli, a ‘naturalizar o direito positivo e a obviar integralmente o problema filosófico-político de sua justificação externa e de seus limites e funções’”<sup>34</sup>.*

<sup>32</sup> SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 36.

<sup>33</sup> FIANDACA, Giovanni. **Il “benne giuridico” come problema teórico e come critério di politica criminale**. Rivista Italiana di Diritto e Procedure Penale, 1982, p. 62.

<sup>34</sup> PORTILLA CONTRERAS, G. **Principio de Intervención mínima y bienes jurídicos colectivos**. CPC, 39, 1989, p. 733.

Como se percebe, as concepções sociológicas não vinculam o legislador penal por ocasião da escolha dos tipos penais, bem como não impõem nenhuma possibilidade de impedir ou dificultar o arbítrio do intérprete na busca dos objetos de tutela<sup>35</sup>.

### 1.3 Fundamentos constitucionais do bem jurídico

No presente capítulo serão analisadas concepções do bem jurídico que retiram da Constituição de um Estado o fundamento para delimitar o conteúdo da tutela penal.

As concepções podem ser divididas em dois grupos, de acordo com a maior ou menor vinculação entre o conteúdo do bem jurídico e os valores constitucionais.

Nessa perspectiva, há *concepções de fundamento constitucional de caráter geral ou amplo*, que pressupõem vinculação menor entre tutela penal e valores constitucionais, indicando uma seleção mais aberta do que é o conteúdo do bem jurídico.

De outro lado, coexistem *concepções de fundamento constitucional de caráter estrito*, que propõem maior vinculação entre os valores constitucionais e a tutela penal, com imposição de limitação rigorosa ao direito de punir do Estado. O legislador penal não é tão livre para escolher o conteúdo do bem jurídico e está condicionado a refletir nos tipos penais valores concretos delimitados expressamente ou implicitamente da Constituição Federal.<sup>36</sup>

A análise da concepção de caráter geral permite inferir que se parte da ideia de que a Constituição oferece um quadro de referência com princípios gerais, os quais representam uma unidade de sentido jurídico de determinado Estado. Assumindo referido pressuposto teórico, o legislador penal poderia criminalizar comportamentos, desde que com alguns limites. Por exemplo, a via criminalizadora não poderia contrariar os princípios gerais da Constituição. De acordo com Cunha, “*é a posição assumida pela maioria da atual doutrina alemã*”<sup>37</sup>.

Dentre as concepções constitucionais de caráter geral ou amplo, merecem destaque como principais representantes autores como Walter Sax, Claus Roxin, Mir Puig, Polaine Navarrete, Giovanni Findaca, Emilio Dolcini e Giorgio Marinucci.

---

<sup>35</sup> ANGIONI, Francesco. **Contenuto e funzioni del concetto di bene giuridico**. Milano: Giuffrè, 1983. (Raccolta di studi di diritto penale, 32), p. 138-139.

<sup>36</sup> SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 37.

<sup>37</sup> CUNHA, Maria da Conceição Ferreira da. **Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização**. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995 (Estudos e Monografias), p. 129.

Para Walter Von Sax, o direito penal é a *ultima ratio* do sistema jurídico, pois a sanção penal é a forma mais grave de restrição de direitos. Nesse sentido, o sistema de valores constitucionais representa um limite do poder de punir do estado, de modo que o legislador não poderia contrariar referidos valores. No entanto, Sax defende que isso não significa que somente os valores constitucionais poderiam receber tutela penal, pois “*o catálogo de bens penalmente protegidos é mais amplo do que aquele dos valores constitucionalmente relevantes.*”<sup>38</sup>

De outro lado, Claus Roxin discute o bem jurídico a partir da finalidade da pena estabelecida dentro da concepção de Estado de Direito na Lei Fundamental alemã. Para ele, o Estado tem a função de “*garantir a todos os cidadãos uma vida em comum livre de perigos.*”<sup>39</sup>

O estudioso alemão afirma que o Estado utiliza o direito penal como meio para garantir os bens jurídicos fundamentais da sociedade. Ele concebe os bens jurídicos como “*condições valiosas em que se concretizam os pressupostos da vida em comum.*”<sup>40</sup> Além disso, o conceito de bem jurídico de Roxin é de que seriam “*circunstâncias dadas ou finalidades que são úteis para o indivíduo e seu livre desenvolvimento no marco de um sistema social global estruturado sob a base dessa concepção dos fins ou para o funcionamento do próprio sistema.*”<sup>41</sup>

Como se percebe, embora discuta o bem jurídico a partir da finalidade da pena, Roxin não chega a apresentar um conceito material de bem jurídico minimamente apto a distingui-lo, mediante processo lógico-dedutivo, como objeto concreto de tutela penal.

Todavia, parece importante registrar que Roxin aceita como bem jurídico as condições valiosas para o desenvolvimento da personalidade do cidadão, inclusive as prestações de caráter público com origem constitucional, as quais subordinam referido desenvolvimento da pessoa humana, convergindo com uma concepção constitucional de Estado com função social<sup>42</sup>.

O autor alemão salienta duas conclusões importantes: (a) o direito penal tem natureza subsidiária, pois opera somente quando outros ramos do direito forem insuficientes para garantir condições valiosas da vida em comum, bem como (b) o legislador não tem autorização para criminalizar comportamentos imorais. Roxin explica a existência da dupla função de

<sup>38</sup> FIANDACA, Giovanni. **Il “benne giuridico” come problema teórico e come critério di politica criminale.** Rivista Italiana di Diritto e Procedure Penale, 1982, p. 62. p. 46.

<sup>39</sup> ROXIN, Claus. **Problemas fundamentais de direito penal.** Trad. A. P. S.L. Natscheradetz, A. I. Figueiredo, M. F. Palma. Lisboa: Veja, s.d., p. 27.

<sup>40</sup> Ibidem, p. 27.

<sup>41</sup> ROXIN, Claus. **Derecho penal: parte general – Fundamentos. La estructura de la teoria del delito.** Trad. de la 2 ed. Alemana y notas por Diego-Manuel Luzón Pena, Miguel Días y García Conlledo, Javier de Vicene Remesal. Madrid: Civitas, 1997. t. 1. p. 56.

<sup>42</sup> SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 40.

proteção do bem jurídico quanto ao cidadão: “*através do direito penal e ante o direito penal, cuja utilização exacerbada provoca precisamente as situações que pretende combater*”.<sup>43</sup>

Na lição de Mir Puig, o direito penal do Estado Social e Democrático tem objetivo de proteger, mediante prevenção de delitos, todos os indivíduos. Prossegue o autor apontando que o bem jurídico tem por atributos: (a) sua distinção dos valores morais na medida em que a tolerância à diversidade moral é essencial para a democracia, (b) exigência de que tais bens constituam condições fundamentais para o próprio funcionamento do sistema social, (c) exigência de que tais bens representem concreta possibilidade ao desenvolvimento do indivíduo; (d) suficiência da importância social e (e) necessidade da pena<sup>44</sup>.

Quanto ao atributo da suficiência da importância social, Mir Puig salienta que ela se infere diretamente do reconhecimento da relevância constitucional, que pode servir de critério para definir se o bem é fundamental a ponto de reclamar proteção penal.

Não obstante, Mir Puig afirma que aludido critério não é suficiente porque: (a) a função primária da Constituição não é regular o comportamento, pois sua principal função é estabelecer os fundamentos do exercício do poder político, (b) a Constituição não realiza ponderação expressa de interesses, embora assegure o dever de respeitar os direitos fundamentais e autorize o sancionamento de condutas que os vilipendie, (c) nem sempre o reconhecimento constitucional de um bem será suficiente, uma vez que afrontaria o princípio da proporcionalidade a proteção de um ataque irrelevante para o bem.

Por sua vez, a posição de Polaino Navarrete sobre bem jurídico pressupõe que a norma punitiva é estabelecida em função de bem com relevância ético-social. A intervenção punitiva do Estado atenderia exigência de garantia dos princípios da vida humana em sociedade, em conformidade com a proteção jurídica das pessoas na dimensão individual e social<sup>45</sup>.

O conceito de bem jurídico, para Navarrete, fundamenta-se na relevância axiológica de um bem ou valor concreto, o qual é vital para a esfera de desenvolvimento da personalidade humana. Nesse sentido, a seleção dos bens jurídicos deve obedecer a postulados ético-sociais, às condições mínimas de respeito à dignidade humana e às demais prescrições constitucionais.

O mencionado autor, quando discorre sobre a característica normativa do bem jurídico, afirma, ainda, que um “objeto” não é um bem jurídico simplesmente porque o legislador o

---

<sup>43</sup> ROXIN, Claus. **Problemas fundamentais de direito penal**. Trad. A. P. S.L. Natscheradetz, A. I. Figueiredo, M. F. Palma. Lisboa: Veja, s.d., p. 28.

<sup>44</sup> MIR PUIG, Santiago. **El derecho penal em el Estado social y democrático de derecho**. Barcelona: Ariel, 1994, p. 37.

<sup>45</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel. **El bien jurídico en el derecho penal**. Sevilla: Universidad de Sevilla, 1974, p. 89.

protege com sanção penal. Em sentido oposto, o “objeto” do delito deve ser credor de proteção pré-jurídica em razão de uma valoração jurídico-normativa de essência metafísica<sup>46</sup>.

Nessa perspectiva, pode-se afirmar que são características do bem jurídico de acordo com Polaino Navarrete: a) objetiva: entendida como um conceito de existência material na realidade do mundo exterior que precede à apreciação subjetiva<sup>47</sup>; b) normativo: entendida como a necessidade de valoração jurídico-normativa do bem com existência material<sup>48</sup>; c) relativa (dinâmica): entendida como mutabilidade das circunstâncias sociais e culturais associadas à valoração do bem<sup>49</sup>; d) supramaterial (espiritual): o conceito de bem jurídico traduz o valor que “algo” possui para o particular e para a coletividade, e não este “algo” em si mesmo considerado<sup>50</sup>; e) transpessoal (supra-individual): a tutela não se limita a bens jurídicos individuais, mas se estende aos bens jurídicos supra-individuais<sup>51</sup>.

Ainda a respeito de concepções de fundamento constitucional de caráter geral, importa destacar a percepção de Emilio Dolcini e Giorgio Marinucci. Os mencionados autores italianos afirmam que a proteção do bem jurídico na Itália assume a função de princípio constitucional, de modo que o direito penal serve como instrumento de proteção de bens jurídicos<sup>52</sup>.

Dolcini e Marinucci apontam, no entanto, que o modelo não define o conteúdo das normas incriminadoras. Desse modo, considerando a experiência italiana com o fascismo em que existiram normas penais com conteúdo claramente iliberais, surge a indagação: afinal, a Constituição italiana definiu limites ao conteúdo de normas penais?

Sobre a questão, os autores indicam que a Constituição italiana tem conteúdo liberal, pois reconhece diversas liberdades civis. O fato representa um claro limite para o legislador, que não pode converter em delito o puro exercício de um direito constitucional. Ademais, os autores discorrem que princípios constitucionais são limites para o legislador, que não poderia escolher para imposição de pena “*bens incompatíveis com a Constituição*”<sup>53</sup>.

Superada a primeira questão, surge outra provocação pelos autores: o legislador estaria vinculado a criminalizar somente condutas lesivas ou ameaçadoras a bens dotados de relevância constitucional? A resposta de Dolcini e Marinucci é negativa, pois historicamente há bens de

---

<sup>46</sup> SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 48.

<sup>47</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel. **El bien jurídico en el derecho penal**. Sevilla: Universidad de Sevilla, 1974, p. 272.

<sup>48</sup> Ibidem, p. 273.

<sup>49</sup> Ibidem, p. 277.

<sup>50</sup> Ibidem, p. 279.

<sup>51</sup> Ibidem, p. 280.

<sup>52</sup> DOLCINI, Emilio, MARINUCCI, Giorgio. **Constituição e escolha dos bens jurídicos**. Trad. J. F. Costa. Revista Portuguesa de Ciência Criminal, a. 4, v. 2, 1994, p. 152.

<sup>53</sup> Ibidem, p. 164.

grande relevância social que sempre receberam tutela penal, porém não estão referidos expressamente ou sequer estariam ligados indiretamente a um valor constitucional.<sup>54</sup>

Após admitirem que existem limites de cariz liberal para o legislador proibindo incriminações na Constituição italiana, os autores concluem que a Constituição pouco contribui para definir o conteúdo das normas incriminadoras, especialmente diante da inexistência de vinculação de conteúdo com relação a bens com relevância constitucional.

A concepção de Giovanni Fiandaca, de outro lado, aponta que o conteúdo de bem jurídico implica inferi-lo de “*diretivas programáticas constitucionalmente orientadas*”, que são extraídas de princípios constitucionais de fundo liberal e de fundo social<sup>55</sup>.

A matriz liberal reflete princípios constitucionais conservadores, que limitam o objeto de escolha do legislador sobre o que é penalmente punível. Por exemplo, não seria constitucional a criação pelo legislador de tipos penais que correspondessem ao mero exercício de liberdades fundamentais, salvo quando houver conflito com os denominados “interesses-limites”, os quais igualmente são dotados de relevância constitucional.<sup>56</sup>

Com relação a princípios constitucionais de fundo social, Fiandaca enfatiza o papel deles na delimitação dos bens coletivos merecedores de tutela penal. O autor indica que referidos princípios podem operar com uma função propulsora do Direito Penal, em conformidade com objetivos de promoção social delineados na Constituição.<sup>57</sup>

Além disso, Giovanni Fiandaca repele a ideia de que a promoção social do Direito Penal se transformaria em “instrumento de governo”, pois ele defende um equilíbrio entre a função conservadora e a função propulsora do Direito Penal. O autor parte do pressuposto de que o equilíbrio pode ser encontrado na proteção de valores coletivos, cuja consciência social desejaria uma tutela mais intensa, por exemplo como a saúde, o meio ambiente e as prestações necessárias para a formação dos recursos públicos, dentre outros.<sup>58</sup>

Segundo Fiandaca, a função propulsora não significaria impor ao cidadão uma orientação cultural através de um Direito Penal autoritário, o que seria até contrário à sua verdadeira função de proteger as liberdades fundamentais. Em sentido oposto, o autor salienta

---

<sup>54</sup> Ibidem, p. 169-170.

<sup>55</sup> FIANDACA, Giovanni. **II “benne giuridico” come problema teórico e come critério di politica criminale.** Rivista Italiana di Diritto e Procedure Penale, 1982, p. 65.

<sup>56</sup> Nessa esteira, é perfeitamente legítimo estabelecer como “interesse-limite” a liberdade de expressão (CF, art. 5º, IX) frente a tutela penal da normalidade e legitimidade das eleições (CF, art. 14, §9º), mediante cominação de pena para a propaganda eleitoral de fato sabidamente inverídico (Código Eleitoral, art. 323).

<sup>57</sup> FIANDACA, Giovanni. **II “benne giuridico” come problema teórico e come critério di politica criminale.** Rivista Italiana di Diritto e Procedure Penale, 1982, p. 67-8.

<sup>58</sup> Ibidem, p. 69.

que a função propulsora de promoção social do Direito Penal implicaria apenas “*reforçar e confirmar orientações de valor já difusas na consciência social*”.<sup>59</sup>

A função propulsora atuaria no plano da proteção de uma dimensão coletiva, que potencializa a autonomia individual em vez de se contrapor a ela. Segundo a concepção em tela, a ideia é garantir a coexistência de espaços de liberdade individual que hoje exigem como pressuposto o respeito a regras comuns fundamentais de convivência.<sup>60</sup>

Assim, os bens coletivos são considerados por Fiandaca como verdadeiros instrumentos orientados para a realização concreta de interesses importantes do indivíduo. A tutela da saúde pública, por exemplo, não é completamente autônoma da tutela da saúde individual, na medida em que a primeira somente é concretizada se a segunda estiver garantida.

De outro lado, Fiandaca pondera que não haveria obrigação para o legislador de criar tipos penais sempre que houvesse bens de relevância constitucional inspirados em princípios constitucionais de fundo liberal ou social. A decisão de recorrer à tutela penal dependeria, ainda, da constatação da necessidade da pena e do merecimento da pena, a saber:

*“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 de escopo’.”*<sup>61</sup>

Na esteira da doutrina moderna, Giovanni Fiandaca enfatiza que a necessidade da pena deve ser verificada pelo legislador a partir de estudos sociocriminológicos aptos a oferecerem dados empíricos com objetivo de avaliar tanto a danosidade social de cada comportamento, como também a falha da proteção do bem por meio de sanções extrapenais.

Sobre o merecimento da pena, o autor salienta 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>62</sup> Os critérios para aferir a gravidade têm origem constitucional, conforme ponderação de Giovanni Fiandaca:

*“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*

---

<sup>59</sup> Ibidem, p. 70.

<sup>60</sup> Ibidem, p. 70.

<sup>61</sup> FIANDACA, Giovanni. II “**benne giuridico**” come problema teórico e come critério di politica criminale. Rivista Italiana di Diritto e Procedure Penale, 1982, p. 74.

<sup>62</sup> Ibidem, p. 77.

*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>63</sup>.

De outro ângulo, a análise de concepções de caráter constitucional estrito será enfatizada a partir do presente momento. Nesse contexto, as concepções teóricas que serão apresentadas têm em comum uma proposta de maior vinculação entre valores constitucionais e a tutela penal com o fim de estabelecer um limite mais rígido do direito de punir do Estado.

As concepções de caráter estrito exigem a harmonização absoluta entre valores constitucionais e valores dignos de tutela penal, de maneira que é proibida aplicação de pena para condutas que não criem lesões ou perigos para valores constitucionais. As referidas concepções são majoritariamente adotadas pela doutrina italiana e portuguesa<sup>64</sup>.

A respeito das concepções constitucionais de caráter estrito, destaca-se os principais representantes: os italianos Franco Bricola e Francesco Angioni, os portugueses Jorge Figueiredo Dias e Maria da Conceição Ferreira da Cunha e, no Brasil, Luiz Regis Prado.

Na Itália, a principal concepção constitucional estrita do bem jurídico é de Bricola<sup>65</sup>, o qual estabelece uma necessária harmonização entre os valores tutelados pelo Direito Penal e aqueles previstos expressamente ou implicitamente na Constituição do Estado.

O autor defende que é possível extrair da Constituição limites do Direito Penal, de modo que o delito representaria *“fato lesivo de um valor constitucionalmente relevante cujo significado é elemento condicionante da medida abstrata da pena criminal”*<sup>66</sup>.

A concepção do autor deflui da observação que faz a partir de três características da Constituição italiana. A primeira é de que ela tem caráter rígido. A segunda reside na relevância das normas constitucionais em matéria penal. A terceira está na preeminência indiscutível atribuída no âmbito dos valores constitucionais à liberdade pessoal.

O caráter rígido a Constituição italiana implica reconhecer que o legislador não está livre para escolher o bem digno de tutela penal. Ao contrário, há uma vinculação a ser observada pelo legislador, que deriva dos valores constitucionais emergentes. Por essa razão, o legislador não poderá criminalizar o mero exercício de direito constitucional e, quando muito, somente poderá incriminar fatos lesivos a bens reconhecidos na Constituição do Estado.

---

<sup>63</sup> FIANDACA, Giovanni. **Il “benne giuridico” come problema teórico e come critério di politica criminale.** Rivista Italiana di Diritto e Procedure Penale, 1982, p. 77.

<sup>64</sup> CUNHA, Maria da Conceição Ferreira da. **Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização.** Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995 (Estudos e Monografias), p. 130.

<sup>65</sup> BRICOLA, Franco. **Teoria generale del reato.** In: Novissimo Digesto Italiano. Turim: Utet, 1973. V. 19, p. 14.

<sup>66</sup> Ibidem, p. 17.

Além disso, o conjunto de normas constitucionais em matéria penal na Itália demonstra, de acordo com Bricola, que o objetivo do legislador constituinte era de limitar a matéria proibida da norma penal. Nesse sentido, a norma constitucional da reserva de lei em matéria penal<sup>67</sup> enuncia a ideia de uma redução do campo de ilicitude penal, pois pressupõe que compete exclusivamente ao Poder Legislativo a função de editar normas penais. De igual maneira, a norma constitucional da responsabilidade penal pessoal<sup>68</sup> seria um limite constitucional em matéria penal imposto ao legislador. Há, ainda, a norma constitucional que estabelece a função reeducadora da pena<sup>69</sup> que limita igualmente a seleção de bens jurídicos.

Não obstante, o principal argumento de Bricola sobre o critério para a seleção de bens dignos de tutela penal nasce da constatação de que a Constituição italiana atribui valor preeminente à liberdade pessoal quando afirma a sua inviolabilidade<sup>70</sup>.

Disso resulta 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>71</sup>. Portanto, a incriminação de conduta humana apenas seria admitida em virtude da lesão de bem de igual valor ao que é sacrificado (liberdade pessoal) ou, ao menos, quando houver lesão a bens dotados de semelhante relevância constitucional.

Ademais, o constituinte italiano previu restrições à liberdade pessoal (art. 13 e 16)<sup>72</sup>, justamente para viabilizar a tutela de valores constitucionais, por essa razão a mesma ideia deve valer para a forma mais grave de restrição como é a sanção penal<sup>73</sup>.

Além de defender a locução ‘relevância constitucional’ do bem como um critério vinculante do legislador em relação à seleção da matéria de proibição da norma penal, Bricola

<sup>67</sup> Constituição Italiana, art. 25, §2º: “Ninguém pode ser punido senão em virtude de uma lei que tenha entrado em vigor antes de cometido o fato”.

<sup>68</sup> Constituição Italiana, art. 25, §1º: “A responsabilidade penal é pessoal”.

<sup>69</sup> Constituição Italiana, art. 27, §3º: “As penas não podem consistir em tratamentos contrários ao senso de humanidade e devem orientar-se à reeducação do condenado”.

<sup>70</sup> Constituição Italiana, art. 13: “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 autoridade de segurança pública pode adotar providimentos provisórios, que devem ser comunicados dentro de quarenta e oito horas à autoridade judiciária e, se nesta 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.”

<sup>71</sup> BRICOLA, Franco. **Teoria generale del reato**. In: Novissimo Digesto Italiano. Turim: Utet, 1973. V. 19, p. 15.

<sup>72</sup> Constituição Italiana, art. 13 citado supra. O art. 16 tem a redação a seguir: “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>73</sup> BRICOLA, F., op. cit., p. 16.

aponta que a restrição de liberdade deverá ser crescente de acordo com a importância do bem jurídico na escala de hierarquia de valores constitucionais<sup>74</sup>.

Por sua vez, Francesco Angioni é outro grande estudioso que representa a concepção constitucional de caráter estrito. O autor defende um conceito de bem jurídico fundado na Constituição<sup>75</sup>, com aptidão de exercer com precisão a função crítica e dogmática<sup>76</sup>.

Entre as funções do bem jurídico, o autor destaca as funções dogmáticas e crítica “*para poder estabelecer qual é de fato (função dogmática) e qual pode ser legitimamente ser (função crítica) o limite da relação com a ofensa (lesão ou colocação em perigo)*”<sup>77</sup>.

A função dogmática apresenta caráter indutivo, uma vez que consiste em extrair do conjunto de normas vigentes o objeto da tutela penal. Por outro lado, a função crítica segue um caráter dedutivo, pois primeiro preocupa-se em estabelecer quais valores podem ser legitimamente objeto de tutela e somente depois persegue-se a ligação entre os valores superiores e os tipos penais efetivamente vigentes em um certo ordenamento.

Para Angioni, a concepção tradicional<sup>78</sup> do bem jurídico e de suas funções falha por não estabelecer vínculos de direito positivo sobre o que o legislador pode escolher para tutela em tipos penais incriminadores e para fixar as prescrições sancionatórias. Por consequência disso, a ausência de um critério para determinar o bem jurídico-penal não é capaz de eliminar o arbítrio do próprio intérprete na operação exegética de definir o objeto da tutela.

Somente a concepção constitucional do bem jurídico seria capaz de fixar os limites do legislador penal e de eliminar o arbítrio do intérprete da lei, porquanto os valores constitucionais estabelecidos têm caráter de direito positivo e potencial vinculante<sup>79</sup>. Mas Angioni fez questão de distinguir que a existência do bem jurídico constitucional não basta por si só para justificar uma tutela penal, pois haveria que estar configurada ainda a necessidade da tutela extrema.

Em Portugal, a concepção de Jorge Figueiredo Dias sobre bem jurídico foi por ele definida como sendo a “*expressão de um interesse, da pessoa ou da comunidade, na*

<sup>74</sup> BRICOLA, Franco. **Teoria generale del reato**. In: Novissimo Digesto Italiano. Turim: Utet, 1973. V. 19, p. 18.

<sup>75</sup> ANGIONI, Francesco. **Contenuto e funzioni del concetto di bene giuridico**. Milano: Giuffrè, 1983. (Raccolta di studi di diritto penale, 32).

<sup>76</sup> As funções clássicas do bem jurídico são: classificatória, sistemática, exegética, dogmática e crítica.

<sup>77</sup> ANGIONI, F., op. cit. p. 6.

<sup>78</sup> A perspectiva tradicional prescinde do sistema normativo de nível constitucional para análise do conceito e das funções do bem jurídico e foi analisada detidamente por Angioni na primeira parte da obra (idem, p. 11 a 101).

<sup>79</sup> É 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. 153/5).

*manutenção ou integridade de um certo estado, objeto ou bem em si mesmo socialmente relevante e por isso juridicamente reconhecido como valioso*<sup>80</sup>. Dentro de uma concepção constitucional de caráter estrito, o autor português anota que os bens jurídicos dignos de tutela penal se concretizam através da ordenação axiológica jurídico-constitucional.

O bem deve estar, portanto, refletido em algum valor do ordenamento jurídico-constitucional que preexiste ao ordenamento jurídico-penal. A correspondência se infere do quadro obrigatório de referência da ordem jurídico-constitucional. Nesse sentido, há limitação para o legislador penal e há função crítica subjacente, pois os bens jurídicos protegidos pelo direito penal são obrigatoriamente valores expressos ou implícitos da Constituição.

A principal consequência que se infere da concepção de Jorge Figueiredo Dias talvez seja a ideia de inconstitucionalidade da lei penal quando inexistente o bem jurídico:

*“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 declarado pelos tribunais constitucionais ou pelos tribunais ordinários aos quais compita aferir da constitucionalidade das leis ordinárias”*<sup>81</sup>.

Além do próprio ensinamento Jorge Figueiredo Dias anteriormente citado, cabe destacar em Portugal a posição de Maria da Conceição Ferreira da Cunha, que tratou exaustivamente a relação entre o Direito Penal e a Constituição.

Nessa senda, Cunha aponta que a ordem constitucional portuguesa tem determinação expressa de que a tutela penal limitar-se-á a bens jurídicos com relevância constitucional, conforme art. 18, n. 2: *“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”*.

A lei penal é essencialmente restritiva de direitos, liberdades e garantias, bem como sua aplicação em Portugal é limitada a bens com relevância constitucional. Ressai a conclusão de que é irrefutável uma obrigatória relação de mútua referência entre a ordem axiológica constitucional portuguesa e a ordem legal de bens tutelados penalmente, por essa razão é ilegítima a proteção penal de um valor sem qualquer relevo constitucional.<sup>82</sup>

A propósito, a relevância constitucional não necessita obrigatoriamente ser expressa na Constituição, pois é admissível a tutela penal de valor implícito, conforme afirma Cunha:

<sup>80</sup> DIAS, Jorge Figueiredo. **Questões fundamentais do direito penal revisitadas**. São Paulo: RT, 1999, p. 63.

<sup>81</sup> Ibidem, p. 75-7.

<sup>82</sup> CUNHA, Maria da Conceição Ferreira da. **Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização**. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995 (Estudos e Monografias), p. 203.

*“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 relação 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>83</sup>.*

Importante anotar que a relevância constitucional do bem jurídico não é suficiente. Há necessidade, ainda, estar acompanhada de outro requisito para legitimar uma norma penal incriminadora. Vimos que a dignidade penal ou merecimento da pena reflete a própria relevância constitucional, de modo que se caracteriza como *“ofensa a um bem com o seu reflexo em princípio ou valores constitucionais”*<sup>84</sup>. A necessidade da pena ou carência de tutela penal é, no entanto, mais um requisito indispensável para legitimar uma incriminação, sendo caracterizado pelo respeito ao princípio da proporcionalidade em sentido amplo<sup>85</sup>.

Portanto, a necessidade da pena tem a legitimidade subordinada à comprovação da adequação, indispensabilidade e proporcionalidade em sentido estrito. Nesse último aspecto, exige-se uma justa medida entre os meios legais restritivos e os fins obtidos, de modo que resta proibido qualquer excesso estatal das medidas restritivas. Aplicando a ideia para norma penal incriminadora, é vedada uma desproporção entre a restrição penal de direitos e a finalidade da tutela a alcançar, sob pena de atingir o núcleo essencial do direito.<sup>86</sup>

Segundo Cunha, há uma tendência de hierarquização dos bens jurídicos com relevância constitucional, a qual deve orientar o legislador quanto ao grau de antecipação da tutela penal, vejamos: *“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>87</sup>

A hierarquização dos valores constitucionais tem como pressuposto basilar um princípio que irradia primazia em todas as constituições democráticas liberais: a dignidade da pessoa humana. Os valores constitucionais mais intimamente ligados com a dignidade humana

---

<sup>83</sup> CUNHA, Maria da Conceição Ferreira da. **Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização**. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995 (Estudos e Monografias), p. 208. A propósito, o conceito material de Constituição para Cunha é definido como: *“conjunto de princípios, direitos e valores fundamentais de uma ordem jurídica, atentando ainda à própria realidade constitucional, mesmo que não estejam expressamente positivados no texto constitucional”* (ibidem, p. 116).

<sup>84</sup> Ibidem, p. 219-220.

<sup>85</sup> Ibidem, p. 211.

<sup>86</sup> Ibidem, p. 213.

<sup>87</sup> Ibidem, p. 213.

justificam maior grau de antecipação da tutela e medida da pena mais intensa na comparação<sup>88</sup>. A partir do núcleo fundante da dignidade humana, podemos individualizar o grau de importância dos valores da sociedade. Nesse sentido, são exemplos de valores com maior estabilidade de proteção na esfera penal: vida, liberdade, integridade física, honra e propriedade.

A exigência de coerência penal na tutela de valores constitucionais, cuja centralidade é baseada na dignidade da pessoa humana, explica a ilegitimidade de tutela mais severa dos crimes contra o patrimônio do que os crimes contra as pessoas. A ordem axiológica constitucional coloca o homem no centro do sistema, de modo que a hipótese feriria a proporcionalidade estabelecida no art. 18, n. 2, da Constituição de Portugal<sup>89</sup>.

Para Cunha, a evolução social revela paulatinamente novas formas de ameaças a valores constitucionais, a exemplo do que ocorre com o progresso científico e tecnológico, cujo mal uso ameaça aspectos da dignidade da pessoa humana. As condutas relativas à genética, por exemplo, ameaçam a vida e a integridade física, assim como as condutas associadas à informática atualmente ameaçam valores como a honra e a vida privada.

Dito isso, o destaque mais apropriado para a presente investigação recai sobre o valor coletivo da economia, com sua projeção específica para a ordem tributária, que assumiu “*maior importância no âmbito de um Estado que superou de há muito o laissez-faire e que, assim, intervém, no sentido de promover interesses sociais.*”<sup>90</sup> Os bens de domínio econômico-social são expressões da dimensão solidária das atuais Constituições, cuja finalidade é instrumental de promoção da dignidade da pessoa humana.

No Brasil, Luiz Regis Prado publicou obra seminal em que assume a defesa firme de uma concepção constitucional estrita do bem jurídico, orientada por prescrições constitucionais específicas (explícitas e implícitas), de modo a impor ao legislador infraconstitucional limites precisos em relação à seleção de valores constitucionais como objetos da tutela penal<sup>91</sup>.

Em conclusão, as concepções constitucionais de bem jurídico de caráter geral e de caráter estrito têm em comum o pressuposto de um Estado Democrático e Social de Direito, baseado no princípio da dignidade da pessoa humana. Referido princípio é o valor fundamental da sociedade liberal, por isso as Constituições modernas estabelecem direitos fundamentais individuais e sociais. Em relação à dimensão coletiva dos direitos fundamentais, o mencionado

---

<sup>88</sup> Ibidem, p. 318.

<sup>89</sup> Ibidem, p. 213-4.

<sup>90</sup> CUNHA, Maria da Conceição Ferreira da. **Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização**. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995 (Estudos e Monografias), p. 323.

<sup>91</sup> PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e constituição**. 8. Ed. Ver. Ampl. São Paulo: RT, 2019, p. 63.

modelo de Estado deve, ainda, promover prestações socioeconômicas, que são verdadeiras molas propulsoras de direitos individuais ligados à dignidade da pessoa humana.

Esse modelo de Estado Democrático e Social de Direito pressupõe um direito penal limitado a tutelar exclusivamente bens constitucionais, porém de modo subsidiário e fragmentário, na medida em que adota a pena, como consequência mais severa do sistema jurídico, pois significa restrições à dignidade e à liberdade da pessoa humana.

A organização política desse modelo de Estado exige correspondência entre os valores constitucionais e os bens jurídicos protegidos pelo Direito Penal. Nesse sentido, os bens jurídicos derivam de diretivas programáticas constitucionalmente orientadas, as quais são extraídas de um conjunto de princípios de características liberal e social.

No seio do Estado Democrático e Social de Direito, as mencionadas concepções constitucionais, tanto de caráter geral como de caráter restrito, guardam o consenso de que a Constituição estabelece um limite negativo para a criação de tipo incriminadores, vale dizer, é proibido ao legislador criminalizar o exercício de liberdades fundamentais ou criminalizar comportamentos que tutelem interesses incompatíveis com as normas constitucionais.

Os defensores da concepção constitucional de caráter geral ou amplo, no entanto, sustentam que a natureza vinculante das normas constitucionais, relativamente ao conteúdo dos bens jurídicos, se esgotaria nos apontados limites negativos. Com essa ressalva, o legislador infraconstitucional estaria livre para selecionar os valores dignos de tutela penal, independentemente de existir previsão expressa ou implícita na Constituição.

Os partidários de concepções constitucionais de caráter estrito, por outro lado, afirmam que, além dos referidos limites negativos, existem também limites positivos para o legislador, que somente pode criminalizar a ofensa a valores constitucionais<sup>92</sup>. Portanto, a Constituição Federal passa a determinar os possíveis conteúdos das normas incriminadoras, de modo que o bem jurídico passa a ter a função de limitar o direito de punir do Estado.

Heloísa Estellita Salomão defende que as duas concepções constitucionais do bem jurídico (estrita e geral) se complementam em vez de conflitarem. A jurista sustenta que o Estado Democrático e Social de Direito pressupõe um Direito Penal com a função de tutelar exclusivamente os bens jurídicos. Em seguida, a autora afirma que os limites da tutela penal quanto ao conteúdo das normas são negativos para impedir a tutela de bens incompatíveis com a Constituição. Mas a jurista portuguesa continua afirmando que os limites podem ser positivos por ser exigido uma relação de mútua referência entre a ordem axiológica jurídico-

---

<sup>92</sup> Como visto anteriormente, a relevância constitucional é indicadora do merecimento da tutela penal, mas não é suficiente, por si só, para justificar a pena, pois é fundamental, ainda, a configuração da necessidade da pena.

constitucional e a ordem legal dos bens tutelado penalmente. Por fim, a estudiosa conclui que os bens jurídicos devem ter relevância constitucional explícita ou implícita<sup>93</sup>.

#### 1.4 Bem jurídico na Constituição Federal de 1988

No Brasil, o modelo atual de Estado que está previsto na Constituição Federal de 1988 é o Estado Democrático e Social de Direito. O mencionado modelo de Estado tem por fundamentos da República a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político (CF, art. 1º).

Além disso, nesse modelo aglutinam-se os objetivos fundamentais da República, sendo eles: (a) construir uma sociedade livre, justa e solidária, (b) garantir o desenvolvimento nacional, (c) erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e (d) promover o bem-estar de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (CF, art. 3º).

Todos os modelos de Estado Democrático e Social de Direito têm a característica comum do princípio da dignidade da pessoa humana, o qual se concretiza no primado da liberdade e da justiça social. No modelo brasileiro, segundo a Constituição Federal de 1988, a dignidade da pessoa humana é colocada justamente como maior fundamento do Estado e, por consequência, implica na máxima proteção de direitos individuais e sociais.

Com relação aos direitos sociais, eles traduzem a dimensão coletiva do princípio da dignidade da pessoa humana, na medida em que colima assegurar condições sociais que favoreçam o desenvolvimento da pessoa humana dentro da sociedade. Portanto, resta claro que o nosso constituinte optou por uma democracia providencialista, com característica econômica e social, na qual predomina o valor da liberdade individual, inclusive através da intervenção estatal quando necessário, à míngua da qual a liberdade seria mera aparência.<sup>94</sup>

É nesse sentido que se deve interpretar o objetivo da República correspondente a uma sociedade livre e solidária (CF, art. 3º, I), o qual corrobora, na expressão “solidária”, os direitos sociais à educação, à saúde, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à previdência social, à proteção da maternidade e à infância, à assistência aos desamparados (CF, art. 6º).

---

<sup>93</sup> SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 85.

<sup>94</sup> CARVALHO, Márcia Dometila Lima de. **Fundamentação constitucional do direito penal**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1992, p. 42.

São essas normas constitucionais que nos permitem inferir, com segurança, que o Brasil escolheu o modelo de Estado Democrático e Social de Direito. Mas é importante anotar que as garantias e os direitos individuais têm valor preeminente e sobrepõe-se aos direitos e garantias sociais. Isso pode ser verificado a partir das cláusulas pétreas da Constituição de 1988, as quais vedam a abolição dos direitos e garantias individuais (CF, art. 60, §4º, IV).

A principal consequência dessa sobreposição significa que nenhum direito social ou coletivo poderia justificar a abolição de direitos e garantias individuais, mas isso não significa dizer que é vedada a restrição do direito individual para justificar a tutela do direito coletivo. Abolir não é sinônimo de restringir. A Constituição placita a conclusão quando prevê a pena privativa de liberdade como sanção penal (CF, art. 5º, XLVI), o que é legítimo para a tutela penal, inclusive, dos próprios direitos sociais elencados acima.

O principal aspecto desse modelo de Estado adotado pela Constituição de 1988, porém, é a conformação das concepções constitucionais do bem jurídico, isto é, o direito penal tem por escopo a proteção exclusiva de bens jurídicos dotados de relevância constitucional, especialmente porque a pena significa uma grave restrição ao primado da liberdade.

Sabemos que a ordem constitucional brasileira se classifica como analítica, vale dizer, tem conteúdo extenso que trata de matérias muito além da organização básica do Estado.

Por consequência, o sistema constitucional no Brasil deve orientar, obrigatoriamente, os limites quanto ao conteúdo das normas incriminadoras. O limite negativo é aplicável ao legislador que está proibido de tutelar valores incompatíveis com a Constituição. O limite positivo é assegurado à medida que se exige, no mínimo, uma relação de mútua referência entre a ordem axiológica-jurídica constitucional e a ordem legal dos bens jurídicos-penais. Este limite positivo equivale dizer que bens jurídicos tuteláveis devem ter relevância constitucional.

Nesse contexto, o fundamento republicano do pluralismo político e o regime democrático previsto no art. 1º da Constituição de 1988 influencia o Direito Penal brasileiro, porquanto evidencia a vocação para a tolerância de ideias e para a participação política. Por isso, a tutela penal de fins éticos, morais e religiosos é incompatível com a ordem constitucional, assim como a incriminação da pura e simples infração do dever de obediência à norma.

O Brasil possui uma ordem constitucional que adota claramente uma posição axiológica conectada com a defesa da dignidade pessoa humana projetada nos direitos fundamentais, de maneira que a restrição dos direitos constitucionais em razão da pena somente será legítima

para assegurar a justa medida de tutela das condições necessárias à existência e consecução de outros direitos fundamentais equivalentes na esfera individual e social.<sup>95</sup>

Nesse contexto, o modelo de Estado na Constituição de 1988 previu a pena como a sanção jurídica mais grave, pois atinge justamente a dignidade, a liberdade e o patrimônio da pessoa humana. É o que se infere da disciplina constitucional da sanção penal contida no art. 5º, inciso XLVI, que estabelece como pena a privação da liberdade, perda de bens, multa, prestação social alternativa, suspensão ou interdição de direitos.

Sobre a sanção penal e a Constituição Federal de 1988, Helena Estellita Salomão vaticina que *“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 em sua tríplice vertente da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito”*.<sup>96</sup>

A sanção penal atinge a dignidade humana, por essa razão o fundamento da pena deve ser exclusivamente a proteção de bens jurídicos, assim entendidos como valores constitucionais axiologicamente equivalentes àqueles atingidos pela pena (liberdade e patrimônio).

O merecimento da pena emerge da proteção de bens ou valores constitucionais definidos de modo expresso ou implícito. A gravidade da pena, porém, exige mais do que dignidade penal ou merecimento da pena. É preciso, ainda, verificar a necessidade da pena, mediante comprovação da insuficiência de outras sanções extrapenais, perante uma danosidade social, caracterizada por relevância acentuada ao ataque a um bem jurídico.

Dito isso, a posição adotada na presente investigação científica é de que os bens jurídicos, enquanto valores essenciais definidos na Constituição de 1988, são os únicos fundamentos aptos a legitimar a dignidade penal, pois são condições essenciais com relevo constitucional e sempre reconduzíveis à tutela da dignidade da pessoa humana.

A recondução à dignidade da pessoa humana não significa, contudo, afirmar que somente valores individuais poderão ser objeto de tutela penal. Os valores coletivos, de igual maneira, poderão receber tutela penal, eis que também permitem citada recondução.

---

<sup>95</sup> Nesse sentido, destaca com acerto L. Luisi que *“buscar nas constituições os bens a tutelar e a sujeição de 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”* (LUIZI, Luiz. **Bens constitucionais e criminalização**. Revista do Centro de Estudos Judiciários, v. 4, 1998, p. 107).

<sup>96</sup> SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 90.

Nessa direção, o bem jurídico estará sempre associado ao merecimento da pena diante da ofensa a valor fundamental identificado no seio da Constituição Federal de 1988. No Brasil, a característica analítica da Constituição antecipou a previsão detalhada de diversos valores fundamentais do homem, com perspectivas tanto individual como coletiva.

Os valores fundamentais individuais e coletivos da Constituição Federal de 1988 são um referencial completo e juridicamente seguro. Por esse motivo, não é aplicável para a realidade brasileira o argumento de que Constituições não se revelariam úteis como referencial valorativo para o Direito Penal, eis que sintéticas e destinadas apenas a estabelecer a organização política de um Estado, com omissão de valores fundamentais da sociedade.

Desse modo, o marco teórico da pesquisa é de que bens jurídicos são apenas aqueles com relevância constitucional. Nesse sentido, Dotti propõe que “*opções axiológicas constitucionais devem ser respeitadas pelos textos penais e orientar a interpretação*”<sup>97</sup>.

O princípio da exclusiva proteção do bem jurídico está implícito na Constituição (CF, art. 5º, §2º) e, segundo Alberto Silva Franco, o bem jurídico deve estar previsto, de modo expresso ou implícito, no quadro referencial de direitos e deveres fundamentais.<sup>98</sup>

A doutrina de Luiz Régis Prado, por sua vez, teoriza que o ponto de partida do Direito Penal é dado pelo princípio da dignidade da pessoa humana, que está situada no centro do ordenamento jurídico brasileiro. Nesse sentido, o legislador penal deve observar os valores consagrados na Constituição para identificar o conteúdo dos bens jurídicos, de modo que o fundamento de legitimação da pena deita suas raízes do texto constitucional.<sup>99</sup>

O primado axiológico da liberdade pessoal e da dignidade do homem denota, portanto, que a Constituição de 1988 limita o conteúdo do injusto penal. Os referidos pilares ético-sociais somente podem ser restringidos quando houver ataque a bens de análoga dignidade e com relevância compatível no texto constitucional. Há necessidade, evidentemente, de uma congruência entre o bem penalmente tutelado e os valores constitucionais tutelados.

A mencionada congruência deriva da ordem jurídico-constitucional brasileira constituir o quadro obrigatório de referência e, por consequência, o critério regulador da atividade punitiva do Estado. É nesta acepção teórica que os bens jurídicos protegidos pelo direito penal devem ser considerados concretizações de valores constitucionais expressos ou implícitos

---

<sup>97</sup> DOTTI, René Ariel. **Reforma Penal Brasileira**. Rio de Janeiro: Florense, p. 335.

<sup>98</sup> FRANCO, Alberto Silva. **Crimes Hediondos**. 4 ed. Ver. Atual. Ampl. São Paulo: RT, 2000, p. 61/62.

<sup>99</sup> PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e constituição**. 8. Ed. Ver. Ampl. São Paulo: RT, 2019, p. 63.

ligados aos direitos e deveres fundamentais. É somente por essa via que os bens jurídicos se ‘qualificam’ em bens dignos de tutela penal ou com dignidade jurídico-penal.<sup>100</sup>

No modelo de Estado Democrático e Social de Direito previsto na Constituição Federal de 1988, a concepção constitucional estrita do bem jurídico deita a legitimidade da sanção penal nos requisitos do merecimento da pena diante da relevância constitucional do valor tutelado, bem como na necessidade da pena diante da ineficácia de outras sanções extrapenais.

### 1.5 Bem jurídico do tipo penal tributário

Após análise dos pressupostos necessários para afirmar que um valor constitui bem jurídico-penal, isto é, cujas qualificações o tornam digno ou merecedor de tutela penal, cabe, agora, investigar o núcleo axiológico tutelado pelo crime contra a ordem tributária.

Segundo Bernd Schünemann, a determinação do conteúdo do bem jurídico protegido e da estrutura do delito dele dependente são premissas fundamentais da exegese para fixar a matéria de proibição da norma penal<sup>101</sup>. Para o mencionado autor alemão, portanto, o princípio da proteção do bem jurídico sempre será o ponto de partida da interpretação do tipo.

Por sua vez, H.H. Jescheck leciona que o bem jurídico constitui a base fundante de toda a estrutura do delito, por essa razão cabe àquele orientar a interpretação dos tipos penais. Desse modo, o bem jurídico é, por definição, essencial para a exegese do tipo. Por meio dele é que devem ser interpretados os elementos objetivos e subjetivos do ilícito.<sup>102</sup>

Dito isso, interessa para esta pesquisa científica, especialmente, o bem jurídico superindividual ou coletivo, cujas características foram apontadas no capítulo anterior: (i) relevância constitucional, (ii) instrumentalidade com relação ao bem jurídico individual e (iii) condutibilidade à dignidade da pessoa humana por uma relação teleológica.

O crime contra a ordem tributária tutela bem jurídico coletivo. No entanto, a *ordem tributária* é conceito muito vago e indeterminado, por essa razão não é suficiente e adequado

---

<sup>100</sup> DIAS, José Figueiredo, **Questões Fundamentais do Direito Penal Revisitadas**, São Paulo: RT, 1999, p. 75.

<sup>101</sup> Nesse sentido, o doutrinador Bernd Schünemann chega a apontar a indispensabilidade da categoria do bem jurídico para a interpretação do tipo, o que é não apenas reconhecido, como destacado por seus mais agudos críticos. SCHÜNEMANN, Bernd. **O princípio da proteção de bens jurídicos como ponto de fuga dos limites constitucionais e da interpretação dos tipos**. In *O bem jurídico como limitação do poder estatal de incriminar?* GRECO, Luis et al (Org.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 25-26.

<sup>102</sup> JESCHECK, Hans-Heinrich; WEIGEND, Thomas. *Tratado de derecho penal: parte general*. 5. Ed. Tradução de Olmedo Cardenete. Granada: Comares, 2002, p. 234

para se qualificar como bem jurídico<sup>103</sup>. Dessa maneira, será necessário encetar investigação que possibilite identificar o bem jurídico relacionado com um valor fundamental, determinado, concreto e, sobretudo, reconduzível à dignidade da pessoa humana. Investiga-se um bem jurídico tutelado pela Lei 8.137/1990 que seja apto a exercer a função crítica de limitar o poder punitivo do legislador e o arbítrio do intérprete do sistema positivo de tutela penal-tributária.

Nesse contexto, antes de identificar o bem jurídico da Lei 8.137/1990, deve ser esclarecido que a atividade financeira do Estado é composta pela obtenção de receita, pela gestão da receita e pela aplicação da receita para a consecução dos objetivos fundamentais da República (CF, art. 3º). As receitas, por seu turno, têm origem diversas e são classificadas, segundo Celso Ribeiro Bastos, em receitas patrimoniais, tributárias e creditícias<sup>104</sup>.

A receita patrimonial é aquela proveniente da exploração do patrimônio do Estado e realizada segundo as regras do direito privado. A receita tributária tem origem na exação tributária, sendo denominada receita derivada<sup>105</sup>, além de ser reconhecida como a receita mais importante do Estado moderno, até em razão da impossibilidade de o Estado participar da economia. A receita creditícia é o resultado da participação do Estado no mercado financeiro para a obtenção de fundos condicionados ao dever de restituição.

O sistema tributário nacional, por seu turno, é estruturado normativamente somente em torno da atividade financeira ligada à obtenção de receita tributária, de modo que as atividades de gestão e aplicação de receitas escapam ao domínio do citado sistema.

O tributo é o instrumento por excelência para a obtenção de receita pelo Estado. Ao redor da categoria jurídica do tributo, existe um sistema tributário nacional estabelecido no art. 145 e seguintes, no Título VI, da Constituição Federal de 1988. Sob esse enfoque, o fundamento constitucional primário para justificar a imposição tributária pode, então, ser encontrado no art. 3º, inciso I, da Constituição Federal, o qual estabelece os objetivos fundamentais do Estado, inclusive com destaque para a construção de uma sociedade solidária.

---

<sup>103</sup> Em sentido oposto, Cesar Roberto Bitencourt aponta que “a ordem tributária é o bem jurídico protegido diante das condutas incriminadas pela Lei n. 8.137/90”, bem como segue o autor com uma explicação de que, “o objeto jurídico dessa proteção consiste, materialmente, no patrimônio administrado pela Fazenda Pública na sua faceta de ingressos e gastos públicos”. (BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 36).

<sup>104</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 5. Ed. Atual. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 45.

<sup>105</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” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**, 10. Ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 29).

Nessa perspectiva, adotamos a posição de Heloisa Estellita Salomão, a qual defende que a *arrecadação tributária* é o bem jurídico do crime contra a ordem tributária<sup>106</sup>. Dito isso, a atividade estatal para obtenção de receita derivada do tributo é um valor concreto, determinado e com insofismável relevância constitucional, cuja instrumentalidade para a consecução de objetivos da República a tornam reconduzíveis ao princípio da dignidade humana.

Nessa direção, a autora brasileira afirma que há interesse coletivo na arrecadação tributária axiologicamente orientada segundo valores constitucionais (CF, art. 145 e ss), sobretudo porque é verificável uma relação de instrumentalidade entre a arrecadação tributária e a promoção de direitos fundamentais ligados ao princípio da dignidade humana<sup>107</sup>.

Nos alinhamos, novamente, com a posição de Heloisa Estellita Salomão, a qual sustenta que, por outro lado, não se pode identificar o patrimônio público como sendo o bem jurídico tutelável no seio do atual sistema constitucional tributário. O principal argumento para essa conclusão está no fato de que o patrimônio público não é formado somente por receita tributária, especialmente porque ela é apenas uma dentre as receitas que financiam o Estado<sup>108</sup>.

Embora não refira expressamente à arrecadação tributária, Andreas Eisele parece ter idêntica posição de bem jurídico, pois *“nos crimes contra a ordem tributária, o bem jurídico tutelado pela norma é a relação de disponibilidade (no momento e dimensão material juridicamente discriminados) existente entre o sujeito passivo imediato do crime e a receita tributária que configura expressão do patrimônio público”*<sup>109</sup>. Como se vê, o autor define o bem jurídico como sendo a receita tributária, enquanto expressão de parte do patrimônio público, o que entendemos traduzir justamente a ideia de arrecadação tributária.

De maneira semelhante, Pedro Roberto Decomain define o bem jurídico do crime contra a ordem tributária como sendo o patrimônio público, porém na perspectiva da receita tributária ou crédito tributário, o que é definido por ele como a arrecadação de tributos<sup>110</sup>.

Leandro Pausen parece partilhar da mesma ideia de que a arrecadação tributária é o bem jurídico, uma vez que salienta ser *“legítimo tutelar a arrecadação enquanto patrimônio do ente público, porquanto, num Estado de Direito, o Estado também é parte nas relações jurídicas, titular de direitos e obrigações, devendo ser protegido contra a falsidade, a fraude, enfim, contra as manobras ilícitas que violam substancialmente seus direitos”*<sup>111</sup>.

---

<sup>106</sup> SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 184.

<sup>107</sup> Ibidem, p. 184.

<sup>108</sup> Ibidem, p. 184.

<sup>109</sup> EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 49.

<sup>110</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 80.

<sup>111</sup> PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 27.

No direito espanhol, Luis Gracia Martín acentua, de igual modo, que o bem jurídico tutelado é a arrecadação tributária, o que para o autor espanhol compreende a “*a efetiva realização das previsões de arrecadação tributárias de acordo com a normativa reguladora identificando de cada tributo individual integrante do sistema tributário.*”<sup>112</sup>

O autor aponta que o conceito de patrimônio público não é suficiente nem é adequado para captar a dimensão do injusto dos delitos tributários. Segundo ele, se o patrimônio público fosse o bem jurídico, não haveria necessidade de injusto penal específico e bastaria encontrar adequação típica no mesmo rol de crimes contra o patrimônio do Código Penal. Desse modo, Luis Gracia Martín argumenta que o bem jurídico patrimônio público não está apto a cumprir a função de critério dogmático-jurídico para a interpretação do ilícito penal tributário.<sup>113</sup>

Por sua vez, Ignacio Ayala Gomes afirma que o bem jurídico do delito tributário, que é capaz de limitar o poder punitivo estatal e de criticar o direito positivo espanhol, deve ser identificado a partir da Constituição espanhola. Em seguida, conclui que a arrecadação tributária é o bem jurídico-penal “*na medida em que está representado pelo interesse da Fazenda Pública, na percepção de tributos, de modo completo e exato*”<sup>114</sup>.

De outro lado, partindo de classificação de bem jurídico imediato e mediato, Carlos Martínez Buján Perez tem posição semelhante com os demais autores espanhóis, pois identifica como bem jurídico imediato do delito tributário o *patrimônio público com conteúdo tributário*, o que se aproxima daquilo que aqui denominamos *arrecadação tributária*.<sup>115</sup>

O conceito de bem jurídico-penal exige um valor concreto, determinado e com relevância constitucional, o que são características indispensáveis para uma função crítica do direito positivo, com aptidão de limitação da atividade punitiva do Estado.

As referidas características imanentes do bem jurídico-penal não estão claramente identificadas com a expressão *ordem tributária*, cujo conceito ainda é vago, abstrato e indeterminado. Em sentido oposto, a arrecadação tributária, entendida como instrumento de formação da receita pública por tributos e de consecução de metas socioeconômicas, representa um valor coletivo concreto, determinado, com relevância constitucional (CF, art. 145 e ss) e, indiretamente, reconduzível ao princípio da dignidade da pessoa humana.

---

<sup>112</sup> GRACIA MARTÍN, Luis. **Las infracciones de deberes contables y registrales tributários em derecho penal**. Madrid: Trivium, 1990, p. 78.

<sup>113</sup> GRACIA MARTÍN, L., op. cit. p. p. 50-5.

<sup>114</sup> AYALA GOMES, Ignacio. **El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal**. Madrid: Civitas, 1988 (Civitas Monografias), p. 114.

<sup>115</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. **Derecho penal econômico**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002, p. 370.

A tutela da arrecadação tributária tem dignidade penal ou merecimento de pena como valor constitucional, por essa razão é um bem jurídico-penal capaz de captar as potencialidades estáticas e dinâmicas do valor atribuído ao sistema constitucional tributário.

As potencialidades estáticas são relativas à proteção de parcela do patrimônio público, sob o enfoque específico da receita tributária vital para consecução de metas socioeconômicas. As potencialidades dinâmicas referem-se à incidência extrafiscal da exação tributária, que é igualmente orientada para o alcance das metas socioeconômicas do Estado.

Sob esse prisma, o crime contra a ordem tributária tem como bem jurídico-penal a *arrecadação tributária* essencial ao Estado Democrático e Social de Direito, o que representa um bem concreto, determinado, com relevância constitucional e, sobretudo, apto a exercer as funções de limite do poder punitivo e de instrumento crítico do direito penal positivo<sup>116</sup>.

---

<sup>116</sup> No Brasil, boa parte da doutrina parece adotar uma posição de que o bem jurídico é o patrimônio público sem, contudo, distinguir, se é ou não o patrimônio limitado à receita derivada da arrecadação tributária (v.g. BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal Econômico. V.1, p. 680; BALTAZAR JÚNIOR, Crimes Federais, p. 798; PRADO, Luiz Régis. Direito Penal Econômico, 6ª ed. São Paulo: RT 2014, p. 267; HARADA, Kioshi. Crimes Contra a Ordem Tributária, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 215; VELOSO, Roberto Carvalho. Crimes Tributários. São Paulo: Quatier Latin, 2011, p. 74).

## 2. ESTRUTURA TÍPICA DO ARTIGO 1º DA LEI 8.137/1990

### 2.1 Considerações gerais

Conforme mencionado no capítulo anterior, a determinação do conteúdo do bem jurídico protegido e da estrutura do delito dele dependente são premissas fundamentais da exegese para fixar dogmaticamente a matéria de proibição da norma penal.<sup>117</sup>

Por essa razão, o capítulo 1 dedicou-se à compreensão do bem jurídico-penal enquanto pressuposto de legitimidade da pena. Houve análise das características que qualificam um valor humano como bem jurídico. Em seguida, a pesquisa identificou a *arrecadação tributária* como bem jurídico com relevância constitucional do crime contra a ordem tributária, inclusive com a função crítica de limitar o poder de punir do Estado e de eliminar o arbítrio do intérprete.

Antes de problematizar no último capítulo a matéria de proibição da norma penal, especificamente com relação à exegese do montante do dano do delito tributário, será analisada agora a estrutura típica do art. 1º e incisos da Lei Federal nº. 8.137/1990.

Nessa direção, por ser essencial para responder a pergunta de pesquisa a partir da exegese constitucional, o art. 1º da Lei Federal nº. 8.137/1990 tem a seguinte redação:

**Art. 1º** Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I** - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II** - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III** - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV** - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V** - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa 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 atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

<sup>117</sup> SCHÜNEMANN, Bernd. **O princípio da proteção de bens jurídicos como ponto de fuga dos limites constitucionais e da interpretação dos tipos.** In *O bem jurídico como limitação do poder estatal de incriminar?* GRECO, Luis et al (Org.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 25-26.

A normal penal define condutas que constituem crimes contra a ordem tributária, que se caracterizam pela redução ou supressão de tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante formas ou modos elencados nos respectivos incisos.

## 2.2 Conduta-fim: Art. 1º, *caput*, da Lei 8.137/1990

A redação do *caput* da norma penal em exame tem a seguinte redação:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

Os tipos penais dolosos se compõem, fundamentalmente, de ação e objeto. Com relação à ação, as condutas que concretizam os núcleos do tipo penal estão no *caput* do art. 1º e consistem nas ações encerradas pelos verbos *suprimir* ou *reduzir* tributos, por essa razão denomino nessa pesquisa o *caput* como *conduta-fim*, sem prejuízo para a obrigatória combinação do *caput* com os incisos constitutivos das *condutas-meio*.

Como se percebe, a norma penal revela um crime tributário de resultado<sup>118</sup>, o que é uma exegese placitada pela literatura acadêmica dominante<sup>119</sup>. Isto porque o tipo condiciona a consumação à supressão ou redução de tributo e qualquer acessório. O dano penal-tributário, representado pelo tributo e qualquer acessório suprimido ou reduzido, é elemento do tipo.

Nesse ponto, impõe lembrar que a configuração do delito fiscal dependerá, ainda, do lançamento definitivo do tributo, ao menos em relação aos incisos I a IV do art. 1º da Lei 8.137/1990, conforme a Súmula Vinculante n.º 24 do Pretório Excelso<sup>120</sup>.

Diante das ações nucleares de suprimir ou reduzir tributo e qualquer acessório previstas no *caput* do art. 1º da Lei 8.137/1990, cabe dizer que suprimir envolve a ideia de eximir

<sup>118</sup> Na ciência jurídico-penal, “o crime material ou de resultado descreve a conduta cujo resultado integra o próprio tipo penal, isto é, para a sua consumação é indispensável a produção do dano efetivo. O fato se compõe da conduta humana e da modificação no mundo exterior por ela operada.” (BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal**, 8ª ed., São Paulo, Saraiva, 2003, p. 148).

<sup>119</sup> Nesse sentido, destaca-se a opinião dos autores das seguintes obras: COSTA JUNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 105-107; DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 113; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário. Crimes contra a Ordem Tributária e contra Previdência Social**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 132; PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 235.

<sup>120</sup> Súmula Vinculante 24/STF: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

totalmente e não pagar nada do tributo que é devido, enquanto reduzir traduz a ideia de diminuir o tributo a ser pago, recolhendo-o em parte menor do que devido.

O crime contra a ordem tributária em exame somente se perfaz com a conduta-fim de supressão ou redução do tributo e qualquer acessório, mediante o cometimento de qualquer das condutas-meio descritas em algum dos incisos. A exegese do tipo penal impõe, sempre, uma leitura combinada do *caput* do art. 1.º com cada um dos incisos nele previstos, de modo que existe um grau de dependência dos incisos em relação ao *caput*<sup>121</sup>.

Há de se verificar no caso concreto a relação de interdependência<sup>122</sup> entre a realização das condutas-meio dos incisos do art. 1.º da lei, com a subsequente conduta-fim de diminuição da arrecadação tributária prevista no *caput* da norma. Desse modo, o dano penal-tributário é elemento do tipo penal estudado, à míngua do qual o delito não se consuma.

Importante apontar, desde logo, que o propósito das condutas-meio dos cinco incisos do art. 1.º da Lei 8.137/1990 é ocultar da autoridade fazendária, durante a maior parte do tempo possível ou até de modo permanente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, a dimensão da respectiva base de cálculo, a alíquota efetivamente aplicável ou, ainda, a verdadeira identidade do sujeito passivo da obrigação tributária.

A literatura acadêmica majoritária sustenta que, a despeito de o art. 1.º da Lei n.º 8.137/1990 possuir diversos incisos, essa circunstância não significa dizer que referida norma contenha vários crimes, uma vez que, na verdade, o crime é um só<sup>123</sup>. Se o sujeito ativo do delito pratica várias condutas simultâneas que estão descritas nos incisos do art. 1.º, haverá somente um delito tributário para a hipótese de se tratar do mesmo tributo periódico.

Segundo a compreensão de Andreas Eisele<sup>124</sup>, Luiz Regis Prado<sup>125</sup> e Pedro Roberto Decomain<sup>126</sup>, o tipo penal do art. 1.º, *caput* c.c. incisos, representa uma estrutura típica de ação múltipla ou de conteúdo variado. Isso porque o resultado caracterizado pela supressão ou

---

<sup>121</sup> SCHOERPF, P., op. cit., p. 143.

<sup>122</sup> Importante registrar a posição de Pedro Roberto Decomain com relação ao crime de resultado previsto no art. 1.º da Lei 8.137/1990, pois o autor argumenta que a palavra resultado não pode ser utilizada para esse tipo penal como indicativo de consequência sob uma perspectiva naturalística, de modo que inexistente um nexo de causalidade natural decorrente de alguma das condutas dos incisos do art. 1.º da lei. O autor defende que a exegese correta é de que, além de alguma conduta-meio previstas nos incisos, não existe o crime sem a concomitante e subsequente supressão ou redução de tributos e seus acessórios (DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 113).

<sup>123</sup> PAULINO, José Alves. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2. ed. Brasília: Editorial, 2002, p. 58.

<sup>124</sup> EISELE, Andreas. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 145.

<sup>125</sup> PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: RT, 2004, p. 463.

<sup>126</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 113

redução da arrecadação tributária pode ser obtido mediante a prática de qualquer uma das múltiplas condutas fraudulentas instrumentais dos incisos da norma.

Desse modo, o cometimento de um ou mais ilícitos penais tributários não é determinado, necessariamente, por um ou mais comportamentos fraudulentos realizados, e sim pelo número de objetos materiais sobre os quais recaem esses comportamentos. É importante esclarecer que o objeto material referido deve ser entendido como o tributo devido em relação à periodicidade de apuração prevista na legislação tributária<sup>127</sup>.

Uma vez anotado que o crime do art. 1.º da Lei Federal nº. 8.137/1990 depende da realização de, ao menos, uma conduta fraudulenta instrumental prevista nos incisos, seguida da conduta-fim do *caput* de suprimir ou reduzir o tributo, infere-se que o crime examinado é, necessariamente, classificado pela ciência jurídico-penal como plurissubsistente, uma vez que resultado lesivo sempre será praticado mediante mais de um ato executório<sup>128</sup>.

A relação de interdependência das condutas-meio previstas nos incisos do art. 1.º da Lei 8.137/1990, com a conduta-fim do *caput* da referida norma, denota que se faz necessário ao menos dois atos executórios para a configuração da sonegação fiscal.

De outro lado, a supressão do tributo do *caput* do art. 1.º da Lei 8.137/1990, cujo significado é não pagar absolutamente nada, caracteriza sempre uma conduta omissiva. Por sua vez, a redução do tributo do *caput* da norma em tela significa um pagamento parcial, de maneira que caracteriza uma conduta comissiva. Com relação às condutas-meio previstas nos cinco incisos do art. 1º da Lei, há entre eles ações ora omissivas, ora comissivas.

Tecidas essas premissas, o crime de sonegação fiscal poderá ser crime omissivo puro, comissivo puro, omissivo-comissivo ou comissivo-omissivo. Haverá o delito omissivo puro, se a conduta do sujeito ativo, entre aquelas previstas nos incisos do art. 1.º da Lei 8.1237/1990, for omissiva e, logo em seguida, ocorrer a supressão do tributo.

---

<sup>127</sup> Por exemplo, no caso de ICMS, cuja apuração, lançamento e pagamento tem periodicidade mensal, haverá somente um delito tributário, ainda que o infrator realize mais de uma conduta-meio descrita nos incisos, desde que mencionadas condutas ocorram dentro do mesmo mês de apuração. Dessa maneira, se referidas condutas-meio se distribuírem em mais de um período de apuração mensal do ICMS, haverá tantos crimes tributários, em concurso de crimes, quanto forem os períodos mensais atingidos pela sonegação.

<sup>128</sup> Segundo a doutrina de Artur Gueiros e Carlos Japiassú: “*Crime unissubsistente é o que se dá num único ato, ou seja, a conduta não admite fracionamento. (...) Diversamente, os crimes plurissubsistentes admitem o fracionamento da conduta em diversos atos. Dessa forma, é possível que a conduta no delito de estelionato (art. 171, do CP) venha a ser subdividida em plúrimos atos, como, por exemplo, a realização de um golpe, conhecido como “conto do vigário”, por intermédio de diversos artifícios, capaz de induzir ou manter em erro o lesado*”. (SOUZA, Artur de Brito Gueiros; JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. **Direito Penal: Volume Único**. São Paulo: Atlas, 2018, p. 205-206).

Mas haverá delito comissivo puro, se a conduta do sujeito ativo de algum dos incisos for comissiva e, subsequentemente, ocorrer a redução do tributo. De outro modo, se a conduta antecedente corresponder a algum inciso omissivo e suceder a redução do tributo, haverá um delito omissivo-comissivo. Por fim, se a conduta antecedente for comissiva e a ela se seguir a supressão do tributo, será um crime comissivo-omissivo.

Além da ação e do resultado, o tipo doloso possui um objeto do delito, o qual é o dado de referência (pessoa ou coisa) sobre o qual recai a ação do agente<sup>129</sup>. O objeto do delito pode ser um elemento natural (ex.: um diamante) ou elemento normativo (ex.: um documento). O crime contra a ordem tributária do art. 1.º da Lei Federal nº. 8.137/1990, no seu *caput*, apresenta o *tributo*, a *contribuição social* e *qualquer acessório* como sendo os objetos sobre os quais devem recair as ações delituosas dos núcleos *suprimir* ou *reduzir*.

Os elementos objetivos tributo, contribuição social e qualquer acessório serão analisados com maior rigor técnico no terceiro capítulo dessa pesquisa científica, uma vez que o tema-problema proposto dependerá fundamentalmente da análise deles.

Mas é fundamental alertar que o objeto do crime não se confunde com o bem jurídico, o qual é um pressuposto do injusto penal cuja afetação não é mera especulação abstrata. Como visto anteriormente, o bem jurídico do crime contra a ordem tributária é a arrecadação da receita tributária, por essa razão a lesão, a qual é cometida por meio de comportamentos fraudulentos, pode ser percebida por alteração sensível da realidade.

O elemento subjetivo do tipo, por seu turno, guardará relação com o dolo, o qual é definido pela consciência e vontade de realizar os elementos objetivos do tipo. Como se nota, o dolo pode ser decomposto em dois segmentos. Um será intelectual (consciência) e o outro volitivo (vontade). A estrutura do dolo dependerá dos dois segmentos.

Segundo Juarez Tavarez, “*o dolo, atendendo ao seu elemento intelectual, deverá se referir, então, primeiramente, a todos os elementos objetivos do tipo: à ação e ao seu objeto, ao resultado, à relação de causalidade, bem como a todas as circunstâncias relativas ao sujeito, à vítima, ao lugar, ao tempo, aos meios e modos de execução*”<sup>130</sup>.

Partindo do pressuposto de que o crime contra a ordem tributária previsto no art. 1.º da Lei 8.137/1990 é um delito de resultado, o dolo, seja no aspecto intelectual, seja no aspecto volitivo, deve se exprimir no querer realizar alguma das condutas-meio dos respectivos incisos

---

<sup>129</sup> TAVAREZ, Juarez. **Fundamentos de Teoria do Delito**. 4. ed. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2022, p. 231.

<sup>130</sup> Ibidem, p. 320.

e, logo na sequência, querer realizar a conduta-fim do *caput* quanto aos núcleos suprimir ou reduzir o tributo ou contribuição social e qualquer acessório.

O dolo genérico é suficiente para caracterizar o elemento subjetivo do tipo, pois a finalidade necessária para a sua configuração restringe-se à obtenção do resultado danoso à arrecadação tributária (evasão fiscal total ou parcial). Os motivos que animaram a defraudação contra a administração tributária ou a destinação do produto da evasão fiscal não integram o tipo penal tributário, por essa razão resta afastado o dolo específico.

A utilização de comportamento fraudulento instrumental previsto nos incisos do art. 1.º da Lei Federal nº. 8.137/1990, com a finalidade determinada de realizar a conduta nuclear prevista no *caput* da norma, configura tão somente o dolo genérico.

Ao comentar o dolo genérico do tipo em exame, Andreas Eisele expõe: “*Por exemplo, o fato de alguém utilizar uma faca com intenção deliberada de matar alguém, não configura dolo específico para fins de tipicidade penal, porque a morte é o resultado, e o dolo específico é uma intenção (descrita no tipo) que qualifica o resultado*”<sup>131</sup>.

Após, ele conclui: “*Da mesma forma, pouco importa que quando da realização das condutas instrumentais descritas nos incisos do caput, o sujeito tenha as direcionado para a finalidade determinada de concretizar a evasão (supressão ou redução) do tributo, pois este fato é o próprio resultado que configura a consumação do crime*”<sup>132</sup>.

De outro lado, ainda com relação à análise do *caput* do art. 1.º da Lei 8.137/1990, é fundamental delimitar o momento da consumação do delito. Como se trata de delito material, o ilícito penal tributário se consuma no instante em que ocorre o resultado, qual seja, no momento da supressão ou redução do tributo e qualquer acessório.

Deve ser aplicada a regra do art. 14, inciso I, do Código Penal, segundo o qual o crime se consuma *quando nele se reúnem todos os elementos de sua definição legal*.

No caso do art. 1.º da Lei 8.137/1990, o delito terá início com o ato executório atinente à conduta-meio fraudulenta de algum inciso da norma. Porém, o tipo somente reunirá todos os elementos da norma quando ocorrer a conduta-fim prevista no *caput* de suprimir ou reduzir o tributo e qualquer acessório. Desse modo, combinando a norma penal com a legislação tributária, o vencimento do prazo para o pagamento do tributo deve ser o momento de consumação do delito, caso obviamente o pagamento esperado não aconteça<sup>133</sup>.

---

<sup>131</sup> EISELE, Andreas. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 144.

<sup>132</sup> Ibidem, p. 144.

<sup>133</sup> COSTA JUNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 116.

Esse é a posição jurídica de Pedro Roberto Decomain, a saber: “*Vale salientar, também, como decorrência, que o crime ainda não estará consumado no momento em que acontecer alguma das práticas descritas nos incisos do artigo 1º. Com a realização de tais práticas terá início a execução do crime, o qual, porém, apenas alcançará seu momento consumativo no instante em que, vencido o prazo para pagamento do tributo, tiver ocorrido inteira omissão nesse pagamento, ou seu pagamento apenas parcial*”<sup>134</sup>.

Não é diferente a opinião de Andreas Eisele sobre o momento da consumação do delito, *in verbis*: “*Portanto, o crime é classificado na modalidade material (apenas se consumando com a ocorrência do resultado danoso consistente na evasão tributária), e o momento consumativo não é o da realização da conduta antecedente e preparatória (descrita nos incisos do caput), mas o da expiração do prazo para o recolhimento do tributo (ou o seu pagamento parcial, caso ocorra antes desse momento)*”<sup>135</sup>.

Sobre a consumação, portanto, não parece correta a posição do Pretório Excelso de que o crime contra a ordem tributária do art. 1º da Lei 8.137/1990 tem sua consumação com o lançamento definitivo, conforme tese do *leading case* HC 81.611-DF, de 10.12.2003, Tribunal Pleno/STF e posterior conversão na Súmula Vinculante n.º 24, de 02.12.2009<sup>136</sup>.

Ao interpretar sistematicamente o art. 1º, *caput*, da Lei 8.137/1990 com o art. 9º, §2º<sup>137</sup>, da Lei n.º 10.684, o Supremo Tribunal Federal compreendeu que a constituição definitiva do crédito tributário pelo lançamento definitivo é critério de consumação do delito, pois, entendimento contrário, subtrairia do cidadão os meios que a lei lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, mediante processo administrativo para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal.

O argumento dominante subjacente à Súmula Vinculante n.º 24 é de que, enquanto não exaurida a esfera administrativa, o contribuinte não saberia o montante dos valores a serem

---

<sup>134</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 140.

<sup>135</sup> EISELE, Andreas. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 146.

<sup>136</sup> Súmula Vinculante n.º 24: “*Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo*”.

<sup>137</sup> Lei 10.684/2003, art. 9º, § 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

recolhidos, como forma de se beneficiar da extinção da punibilidade pelo pagamento, conforme autorizam o art. 34 da Lei 9.249/96<sup>138</sup> e o art. 9º, §2º<sup>139</sup>, da Lei 10.684/03.

Com o máximo respeito, o equívoco dogmático parece claro, uma vez que a consumação do delito é condicionada por hipótese legal de extinção de punibilidade. Há um paradoxo nessa lógica. Caso mantida a premissa preponderante, se revogada a regra de extinção de punibilidade, o momento da consumação do crime restaria alterado. Cabe ilustrar que já ocorreu no passado referida revogação, pois a redação original do art. 14<sup>140</sup> da Lei 8.137/1990 previa a medida despenalizada em exame, mas foi revogada pela Lei 8.383/1991.

Além disso, o Ministro César Peluso, na qualidade de relator da Súmula Vinculante nº 24, defendeu interpretação, em nossa opinião equivocada, de que o elemento do tipo *tributo* deve ser compreendido como *crédito tributário definitivo*. O tributo nasce a partir de um fato gerador, o qual constitui a obrigação tributária principal (CTN, art. 113, §1º<sup>141</sup>). O crédito tributário é constituído por ato privativo da autoridade fazendária, mediante procedimento administrativo denominado lançamento, com fim de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e propor a penalidade cabível (CTN, art. 142<sup>142</sup>).

Portanto, o tributo é o elemento do tipo que pré-existe ao lançamento, conforme aponta Andreas Eisele: “*o lançamento tributário somente tem como objeto da constatação da evasão, não afetando-a. Ou seja, operacionalmente, é similar ao inquérito policial, em que são apurados elementos que indiquem a materialidade delitiva*”<sup>143</sup>. O exemplo é muito esclarecedor quanto ao caráter instrumental do lançamento. Assim como o crime pré-existe ao inquérito que o apura, a evasão pré-existe ao procedimento de lançamento que a identifica.

<sup>138</sup> Lei 9.249/1996, Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na [Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990](#), e na [Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965](#), quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

<sup>139</sup> Lei 10.684/2003, Art. 9º (...). § 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

<sup>140</sup> Lei Federal nº 8.137/1990, Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. ([Revogado pela Lei nº 8.383, de 30.12.1991](#))

<sup>141</sup> CTN, art. 113, § 1º 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.

<sup>142</sup> CTN, art. 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.

<sup>143</sup> EISELE, Andreas. *A Súmula Vinculante nº 24 do STF*. Revista Jurídica do Ministério Público Catarinense, v. 8, n. 18, jan./jun. 2011, p. 16.

Conforme anteriormente referido, o crime se consuma quando reunidos todos os seus elementos do tipo (CP, art. 14, I<sup>144</sup>). Uma vez previsto no *caput* do art. 1º da Lei 8.137/1990, o tributo é elemento ligado à ideia de obrigação tributária principal, a qual independe do lançamento exigido pela Súmula Vinculante n.º 24<sup>145</sup>. Portanto, parece violar o princípio da reserva legal condicionar a consumação do delito ao lançamento definitivo do crédito tributário, enquanto a própria lei não o exige como elemento do tipo penal tributário.

Há, ainda, precedentes do STF sobre a Súmula Vinculante n.º 24, em que o lançamento definitivo é interpretado como uma condição objetiva de punibilidade<sup>146</sup>, cujo efeito seria de subordinar a consumação do crime contra a ordem tributária. A exegese, porém, padece de grave equívoco dogmático, pois a condição objetiva de punibilidade pressupõe a existência prévia do crime, cuja punição fica condicionada a fator ulterior<sup>147</sup>. É um grave equívoco, portanto, supor que a condição objetiva de punibilidade consumará o delito tributário.

Nesse sentido, Nelson Hungria destaca que o Direito Penal cogita de condições objetivas de punibilidade somente quando a punição da conduta penal fica subordinada a certas “*circunstâncias extrínsecas ao crime, isto é, diversas da tipicidade, da injuricidade e da culpabilidade*”<sup>148</sup>. De fato, dos ensinamentos de Bettiol, colhe-se que há “*casos determinados nos quais o legislador, embora considerando estruturalmente perfeito um crime, faz depender a punibilidade do fato delituoso da verificação de um ulterior evento, que Código e doutrina chamam de condições de punibilidade*”<sup>149</sup>.

Como visto, dado que a condição objetiva de punibilidade pressupõe um injusto penal consumado, resta claro que aquela é inconciliável com ideia da Súmula Vinculante n.º 24, cuja relação de pressuposição é justamente não ter ocorrido a consumação até o lançamento.

Analisado aspectos materiais mais relevantes do *caput* do art. 1.º da Lei 8.137/1990, será realizada, a partir de agora, abordagem específica em relação a cada inciso da norma.

<sup>144</sup> Código Penal, Art. 14 - Diz-se o crime: [\(Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984\)](#)

I - consumado, quando nele se reúnem todos os elementos de sua definição legal

<sup>145</sup> No de que o lançamento ter natureza jurídica declaratória, a Lei de Adaptação Tributária da Alemanha, de 1934, foi clara quando estabeleceu que “(1) a dívida tributária nasce logo que se realize o fato, ao qual a lei vincula o imposto; (2) não influi no nascimento da dívida tributária o lançamento do montante do imposto, sua época, nem quando deva ser pago” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. Reprodução eletrofotostática do original impresso em 1965. São Paulo: Resenha Tributária, 1973, p. 37).

<sup>146</sup> STF; ARE-AgR-ED 1.420.027; MS; Primeira Turma; Relª Min. Cármen Lúcia; Julg. 13/06/2023

<sup>147</sup> FISCHER, Douglas. **Os equívocos técnico, dogmático, sistemático e lógico da Súmula Vinculante nº 24 do STF**. 2020. Disponível em: <https://temasjuridicospdf.com/os-equivocos-tecnico-dogmatico-sistemático-e-logico-da-sumula-vinculante-no-24-do-stf/#sdfootnote4anc>. Acesso em: 06 set. 2023.

<sup>148</sup> HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, v. 1, t. 22, p. 28-29.

<sup>149</sup> BETTIOL, Giuseppe. *Direito Penal*, v. 1, p. 240, 243-244.

### 2.3 Conduta-meio: Art. 1º, inciso I, da Lei 8.137/1990

A redação do inciso I da norma penal em exame tem a seguinte redação:

Art. 1º 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;

O inciso I, c.c o *caput*, do art. 1º da Lei 8.137/1990 estabelece que a supressão ou redução de tributo e qualquer acessório pode ser cometida omitindo informação (conduta omissiva) ou prestando declaração falsa para a autoridade fazendária (conduta comissiva).

A legislação tributária estabelece obrigações tributárias acessórias no interesse da fiscalização e arrecadação tributária (CTN, art.113, §2º)<sup>150</sup>. São conhecidas como deveres instrumentais e tem natureza de obrigações de fazer (prestações positivas) ou obrigações de não fazer (prestações negativas). São exemplos as declarações de imposto de renda (IR) e do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

A conduta descrita no inciso I do art. 1º da Lei 8.137/1990 é cometida quando o agente deixa de prestar as referidas declarações ou as presta em desacordo com a realidade dos fatos, com o objetivo de ocultar da autoridade fazendária a supressão do tributo<sup>151</sup>.

Especificamente para o inciso I ora examinado, o dever instrumental descumprido pode ser referir a qualquer informação ou declaração exigida pela legislação tributária, independentemente de a norma violada ter natureza de lei ou de ato normativo infralegal<sup>152</sup>, conforme inteligência do art. 113, §2º, c.c. art. 115, do Código Tributário Nacional.

Como anteriormente mencionado, o inciso I da Lei 8.137/1990 tem como pressuposto a violação de obrigação tributária acessória prevista na legislação tributária. No entanto, é possível a divergência de interpretação da norma que instituiu o dever instrumental violado, vale dizer, o fisco e o contribuinte podem conferir interpretações antagônicas ao ato normativo. Para esses casos, porém, o fato não é típico, eis que inexistente fraude e dolo<sup>153</sup>.

<sup>150</sup> CTN, art. 113. § 2º 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.

<sup>151</sup> EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 150.

<sup>152</sup> PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 235.

<sup>153</sup> Ibidem, p. 236.

Omitir é o comportamento de não prestar as informações devidas, de modo que é uma conduta negativa por não observar o que a legislação tributária exige, com objetivo de impedir o conhecimento de fato relevante por parte da administração tributária. Faz-se necessário existir o fato penalmente relevante<sup>154</sup>, que deveria ser noticiado ao fisco pelo sujeito passivo da relação tributária, porém a informação é omitida por quem devia e podia comunicá-la<sup>155</sup>.

Em sentido oposto, na conduta-meio de prestar declaração falsa, o sujeito passivo da obrigação tributária principal comunica para a autoridade fazendária o fato relevante, porém faz isso com a consciência de que o fato não tem correspondência com a realidade. A conduta-meio é uma fraude<sup>156</sup> cometida mediante descumprimento, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, do dever jurídico de lealdade perante a administração tributária.

O autor César Roberto Bitencourt salienta que: “*Evidentemente o crime não se configura, pela inexistência de qualquer perigo, se a declaração prestada ou omitida incidir sobre fato juridicamente irrelevante. A inexatidão ou a falsidade da declaração deve versar sobre fato importante, de modo a constituir, pelo menos, um dano em potencial aos interesses do fisco*”. (BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 122)

A conduta-meio em foco tem importância quando se trata de tributo sujeito a lançamento por declaração<sup>157</sup>, em que o sujeito passivo da obrigação tributária principal ou terceiro responsável presta à autoridade fazendária informações sobre fatos relevantes, que são indispensáveis por lei para a realização do lançamento pela referida autoridade.

Segundo a doutrina, o lançamento por declaração é denominado “lançamento misto”, uma vez que ele decorre de atos do sujeito passivo e atos da autoridade administrativa, à míngua dos quais o lançamento não se revestirá de validade jurídica: “*o sujeito passivo, ou um terceiro, apresenta uma série de informações à autoridade fiscal, e esta, com base nas informações assim coletadas, efetua o lançamento tributário*”<sup>158</sup>.

---

<sup>154</sup> Segundo César Roberto Bitencourt *et al*, “*a relevância penal da omissão, para efeito de caracterização do crime, depende da existência de prévio dever de prestar informação de natureza fiscal às autoridades fazendárias, e que repercuta diretamente no pagamento do tributo ou acessório (penalidade pecuniária decorrente da infração de obrigação acessória)*”. BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 121.

<sup>155</sup> MUÑOZ CONDE, Francisco Munõz; GARCIA ÁRAN, Mercedes Garcia. **Derecho penal**: parte general. 3. ed. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2010, p. 121.

<sup>156</sup> PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 236.

<sup>157</sup> Código Tributário Nacional, Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

<sup>158</sup> SCHOUEIRI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 684.

Por ser mais corriqueiro, a conduta-meio do inciso I tem maior relevância para a situação de lançamento por homologação<sup>159</sup>. A atuação da administração é mínima ou inexistente nesse caso. O sujeito passivo da obrigação apura e declara o montante devido e o recolhe aos cofres públicos antecipadamente. Todavia, fica sujeito a controle posterior por parte da administração tributária, por essa razão a doutrina denomina “autolancamento”<sup>160</sup>.

A conduta-meio do inciso I da Lei 8.137/1990 recairá, como regra, sobre essas declarações, as quais o sujeito passivo da obrigação tributária principal poderá omitir do fisco informação relevante ou prestá-la com dissonância da realidade. A consumação do delito ocorrerá, porém, com a conduta-fim do *caput* de suprimir ou reduzir o tributo.

Em qualquer dos incisos da norma em comento haverá o propósito de ocultar do fisco a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou de fornecer-lhe notícia distorcida das verdadeiras características desse fato, de sorte a impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária de circunstâncias em torno de suas bases tributáveis.

Sobre os elementos informação ou declaração do inciso I, Alécio Adão Lovatto<sup>161</sup> e Andreas Eisele<sup>162</sup> observam que ocorrerá sua subsunção, se o empresário fornecer falsa declaração ao fisco, capaz de permitir seu enquadramento na condição de microempresário, com objetivo de gozar de benefícios fiscais indevidos e, conseqüentemente, suprimir ou reduzir o pagamento do tributo devido, se excluído o benefício fiscal sem justa causa. No caso apresentado, o infrator possui informações verdadeiras, mas transmite para o fisco informações adulteradas para suprimir ou reduzir os tributos e qualquer acessório.

Com relação ao elemento do tipo prestar declaração falsa prevista no inciso I da Lei 8.137/1990, merece destacar a distinção entre falsidade material e ideológica.

Para Damásio de Jesus, a falsidade material terá como vício a parte externa do documento e recai sobre o seu aspecto físico, de modo que parte de suas características originais são alteradas ou haverá falsificação com criação de documento antes inexistente<sup>163</sup>.

---

<sup>159</sup> Código Tributário Nacional, Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

<sup>160</sup> SCHOUERI, L. E. op., cit., p. 685.

<sup>161</sup> LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes Tributários. Aspectos Criminais e Processuais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2000, p. 85.

<sup>162</sup> EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 150.

<sup>163</sup> JESUS, Damásio de. **Direito Penal. 4º Volume. Parte Especial. Dos Crimes contra a Fé Pública e dos Crimes contra a Administração Pública**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 4.

No falso ideológico, “*preocupa-se a lei penal com o teor intelectual ou ideológico do documento e não com a sua forma, diversamente do que ocorre com as hipóteses de falsidade material dos dois artigos precedentes*”<sup>164</sup>, segundo explicação dos eméritos professores da UERJ Artur de Brito Gueiros Souza e Carlos Eduardo Adriano Japiassú.

Na hipótese do inciso I do art. 1º da Lei 8.137/1990, declaração falsa é prestada por quem tem a incumbência de prestá-las, por essa razão não haverá nesses casos a falsidade material<sup>165</sup>. Se o conteúdo sobre fatos jurídicos da declaração prestada ao fisco divergir da realidade, restará possível apenas o falso ideológico previsto no inciso em comento.

Dentro do aspecto de prestar declaração falsa, encontra-se a hipótese de simulação, a qual pode ser considerada vício social do ato jurídico para enganar ou iludir do fisco. As declarações exigidas periodicamente, como é o caso do ICMS, se a declaração é prestada por um contribuinte fictício contra quem é registrado o débito tributário sem propósito de pagá-lo, ocorrerá a simulação com relação ao sujeito passivo da obrigação tributária, quando o real contribuinte que deveria prestar a declaração é o beneficiário da evasão fiscal.

Com a evolução da tecnologia do mundo pós-moderno, tornou-se irrelevante a forma como as declarações são prestadas para o destinatário. Isso porque houve amplo desenvolvimento com a informática, especialmente quanto à forma de comunicações. No atual momento, as declarações para as autoridades fazendárias ocorrem por meio de arquivo digital e com transmissão pela internet, mediante assinatura digital de contribuintes que usam certificados digitais expedidos em conformidade com as regras do ICP-Brasil. Está cada mais rara a entrega de declarações prestadas ao fisco, por sujeitos passivos de obrigações tributárias principais, sob a forma de papéis preenchidos e subscritos pelos declarantes.

Independentemente, não importa a forma tradicional ou digital para a adequação típica da conduta do art. 1º, inciso I, da Lei 8.137/1990, em que o sujeito passivo a realiza, por meio de declarações ideologicamente falsas, que são encaminhadas para a administração tributária por meio físico ou eletrônico. Na lição de Pedro Roberto Decomain, “*quer as declarações sejam apresentadas como formulários de papel, quer sejam encaminhadas por computador, através da Internet, se falso o conteúdo das declarações e tal conduzir a supressão ou redução de tributo, crime de sonegação fiscal ocorrerá nas duas hipóteses*”<sup>166</sup>.

---

<sup>164</sup> SOUZA, Artur de Brito Gueiros; JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. **Direito Penal: Volume Único**. São Paulo: Atlas, 2018, p. 996.

<sup>165</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 199, bem como BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 123.

<sup>166</sup> DECOMAIN, P. R. op. cit., p. 200.

O que realmente importa para o inciso I é que haja, seja na modalidade omissiva, seja na modalidade comissiva, uma imputação objetiva de risco juridicamente desaprovado, o qual implique em engano realizado pelo sujeito passivo da obrigação tributária<sup>167</sup>. Nas palavras de César Roberto Bitencourt, “o desvalor da ação está, na verdade, relacionado ao desconhecimento da Administração sobre o surgimento do verdadeiro conteúdo da obrigação tributária principal, decorrente da atuação intencional do agente<sup>168</sup>”.

#### 2.4 Conduta-meio: Art. 1º, inciso II, da Lei 8.137/1990

A redação do inciso II da norma penal em exame tem a seguinte redação:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:  
 (...)
   
 II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

De acordo com o inciso II do art. 1.º da Lei 8.137/1990, constitui crime contra a ordem tributária fraudar a fiscalização tributária, mediante inserção de elementos inexatos ou omissões de operações de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal, para subsequentemente reduzir ou suprimir o tributo e qualquer acessório devido.

O verbo fraudar tem o sentido de enganar, trapacear, confundir ou usar artil. No vocabulário jurídico, o significado de fraude consta como: “*Derivado do latim *fraus, fraudis* (engano, má-fé, logro), entende-se geralmente como o engano malicioso ou ação astuciosa, promovidos de má-fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever*”<sup>169</sup>.

A propósito, a Lei 4.502/1964 tem um conceito de fraude que pode ser útil para o efeito tributário em geral, vejamos: “*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação*

<sup>167</sup> YACOBUCCI, Guillermo J. **La conducta típica em la evasión tributaria. (Um problema de interpretação normativa)**. In: ALTAMARINO, Alejandro C.; RUBINSKA, Ramiro M. (Coords.). *Derecho Penal Tributario*. Madrid/Barcelona/Buenos Aires: Marcial Pons, 2008. t. 1, p. 125.

<sup>168</sup> BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013p. 123-124.

<sup>169</sup> SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 32 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 640.

*tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o pagamento”.*

O comportamento fraudulento é meio para a sorrelfa ao fisco. A ação descrita no inciso II do art. 1.º da Lei 8.137/1990 consiste em inserir elementos inexatos ou omitir operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

Inserir é a conduta de colocar, incluir, anotar, descrever ou escriturar fatos em documentos ou livros fiscais, com objetivo de indicar a ocorrência de obrigações tributárias ou suas características relativas a circunstâncias de tempo, modo, local, sujeito, conteúdo, natureza, valor, etc. A inexatidão é a contradição entre o fato real e o que está escriturado.

A fraude à fiscalização pode ser cometida na forma omissiva, por meio de omissão de dados relevantes para efeitos fiscais. Mas pode ser realizada na forma comissiva, mediante inclusão de dados falsos relativos à operação tributável. É relevante destacar, porém, que a conduta comissiva se refere sempre à falsidade ideológica, e não à falsidade material, pois os dados falsos restringem-se ao conteúdo de documento ou livro fiscal.

A leitura do inciso II pode levar à conclusão de que essa conduta-meio já estaria incluída naquela do inciso I da mesma norma examinada, pois *“quando o contribuinte omite operações ou insere elementos inexatos em livros ou documentos fiscais, na realidade, já está omitindo informações ou prestando declarações falsas ao fisco”*<sup>170</sup>. Independentemente, a questão pode ser dirimida por meio da aplicação do princípio da especialidade.

Parece, contudo, haver prudência do legislador ao prever a conduta-meio específica do inciso II, cuja principal diferença para a conduta do inciso I reside na distinção clara do momento em que a omissão ou a falsidade é praticada. A particularidade está na prática de omissão ou falsidade cometida durante o período de fiscalização tributária, isto é, no momento em que o corpo administrativo da Fazenda Pública realiza o procedimento de fiscalização da regularidade fiscal de documentos e livros exigidos pela lei fiscal<sup>171</sup>.

A despeito da similitude com o inciso I, é evidente a importância da proteção penal expressa sobre a atividade de fiscalização tributária, que depende da escrituração de livros e documentos fiscais para o controle da regularidade fiscal e prevenção da evasão fiscal. O legislador deixou claro que não é apenas a conduta-meio de supressão ou redução de tributo ou acessório praticadas pelo contribuinte no momento lançamento que se tutela, mas também

---

<sup>170</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 209.

<sup>171</sup> BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 125.

aquelas que são constatadas no período de fiscalização com propósito de enganar o fisco, o qual será prejudicado no lançamento ulterior em razão de inexatidão ou omissão anterior.

De acordo com a doutrina de Andreas Eisele, o elemento do tipo fiscalização tributária, que está previsto no inciso II do art. 1.º da Lei 8.137/1990, deve ser compreendido como o corpo administrativo responsável pela verificação da regularidade fiscal das operações do sujeito passivo da obrigação tributária principal de pagar o tributo. Desse modo, a fiscalização tributária alcança tanto o órgão arrecadador da pessoa política, quanto seus agentes com atribuição para fiscalização, auditoria, revisão e julgamentos fiscais<sup>172</sup>.

A título de exemplo, sobre o procedimento de fiscalização na esfera federal, a Portaria RFB n. 6.478, de 29 de dezembro de 2017, dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais. O art. 3º, inciso I, do citado ato normativo, estabelece que o procedimento fiscalizatório é entendido por ações cujo objetivo é a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, podendo resultar em lançamento de ofício, mediante auto de infração, com ou sem exigência do crédito tributário, apreensão de mercadorias, representação fiscal e aplicação de sanções administrativas<sup>173</sup>.

São obrigações tributárias acessórias do contribuinte manter a regularidade de documentos e livros exigidos pela lei fiscal, o que tem fundamento no interesse da fiscalização e arrecadação tributária. A inexatidão de informações inseridas ou a omissão de operações tributáveis em livros e documentos é fraude à fiscalização, porque impede o conhecimento de fato gerador, a dimensão de base de cálculo ou a alíquota aplicável.

Resta claro, portanto, a importância da obrigação tributária acessória de observar a regularidade de documentos e livros fiscais, mediante escrituração de determinadas atividades e operações tributáveis para efeito de controle fiscal e futuro lançamento. Para que o montante de tributo eventualmente devido seja apurado e lançado com precisão, é imperioso que antes todas as operações tributáveis tenham sido escrituradas com exatidão.

Impende esclarecer que as duas modalidades de condutas fraudulentas (omissiva e comissiva) devem ter por objeto material documento ou livro exigido pela lei fiscal. Parece

---

<sup>172</sup> EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 152.

<sup>173</sup> <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=89205#1845491>

claro que o inciso II do art. 1º da Lei 8.137/1990 é uma norma penal em branco<sup>174</sup>, pois o legislador remete a compreensão da norma penal ao complemento de norma extrapenal<sup>175</sup>.

O documento é ato jurídico representativo de operações tributáveis. O mais importante entre os documentos exigidos pela lei fiscal é a nota fiscal. Mas existem outros documentos que são exigidos pela lei fiscal. O ponto central é que a escrituração fraudulenta de documentos configura crime, se posteriormente houver a supressão ou redução de tributo.

Quanto ao livro, a legislação tributária exige que o contribuinte mantenha livros fiscais para escriturar as operações realizadas, independentemente de acarretar ou não débito fiscal, que serão utilizados ao final do período legal para apuração do montante do tributo.

O inciso II do art. 1º da Lei 8.137/1990 delimita claramente que apenas livros exigidos pela lei fiscal correspondem ao objeto material da conduta fraudulenta, o que exclui a possibilidade de adequação típica para esse inciso em relação a livros exigidos por outras leis, posto que advenha uma supressão ou redução do tributo devido pelo contribuinte<sup>176</sup>.

Não obstante, cabe atentar que a conduta-meio do contribuinte de inserir inexatidão em livros de manutenção obrigatória (exemplo: diário), e não exigido pela legislação fiscal, poderá, eventualmente, ter subsunção em outros incisos do art. 1º da Lei 8.137/1990, caso ocorra a conduta-fim de supressão ou redução de tributo e qualquer acessório.

No exemplo anterior, caso ainda não haja subsunção em qualquer inciso do referido artigo da lei, a melhor solução é apontada por Pedro Roberto Decomain que defende “*nessa prática estarão presentes, portanto, todos os elementos do tipo penal previsto no inciso I do art. 2º da lei, pois terá ocorrido, na espécie, o emprego de fraude, levada a efeito pelo contribuinte para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de um tributo*”.

O legislador penal perdeu a chance de inserir no inciso II do art. 1º da Lei 8.137/1990 como elementos do tipo os livros obrigatórios de leis não fiscais, pois é hipótese cujo desvalor da conduta-meio é exatamente o mesmo da fraude na escrituração de livros fiscais e as penas previstas para os crimes tipificados no art. 2º da Lei 8.137/1990 são bem menores do que aquelas dos delitos que estão enumerados no art. 1º da referida lei.

---

<sup>174</sup> A doutrina especializada apresenta o conceito, vejamos: “*Lei penal em branco (ou incompleta) é aquela cujo preceito primário da norma é formulado de maneira genérica, necessitando ser complementado por outra norma, geralmente de hierarquia inferior*”. (SOUZA, Artur de Brito Gueiros; JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. **Direito Penal: Volume Único**. São Paulo: Atlas, 2018, p. 152).

<sup>175</sup> Pedro Roberto Decomain vaticina que: “*Realmente, para que se saiba quando teve lugar o crime em tela, necessário será recorrer à legislação de cada esfera impositiva, para verificação dos livros e documentos de escrituração obrigatória por ela exigidos, relativamente aos tributos de sua competência*”. (DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 210).

<sup>176</sup> *Ibidem*, p. 210.

De outro lado, o inciso II em exame estabelece como crime suprimir ou reduzir tributo inserindo elementos inexatos em livros ou documentos exigidos pelas leis fiscais. O elemento normativo “lei” deve ser entendido como lei em sentido formal e material emanado do Poder Legislativo. Ocorre que o preenchimento de documentos ou escrituração de livros fiscais são obrigações tributárias acessórias. Nesses casos, cabe anotar que a obrigação tributária acessória deve estar prevista ao menos genericamente em lei fiscal, pois o conteúdo pode ser detalhado em regulamento expedido pelo Poder Executivo (CTN, art. 113, §2º).

Exemplo disso, no Estado de Rondônia, a Lei n.º 688, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe sobre imposto ICMS, estabelece, em seu artigo 58, que “*as obrigações tributárias acessórias, cujo objeto são as prestações positivas ou negativas, e visam o interesse da arrecadação ou da fiscalização do imposto, serão estabelecidas em decreto do Poder Executivo*”, o que demonstra uma referência genérica ao dever instrumental.

Novamente referindo a regulamento, o respectivo §1º acresce que “*o registro das operações de cada estabelecimento será feito através de livros, guias e documentos fiscais, cujos modelos, forma e prazos de escrituração serão estabelecidos em decreto do Poder Executivo*”. O respectivo §4º dispõe, ainda, que “*os livros e documentos fiscais deverão ser mantidos no estabelecimento do contribuinte, salvo nos casos em que o responsável pela escrita fiscal esteja localizado em local diverso, devendo, nesse caso, apresentar os livros e documentos, quando solicitados, no prazo estabelecido pela autoridade fiscal*”.

Com efeito, parece suficiente a previsão em lei, ao menos sob a forma genérica, quanto ao dever de escrituração de documentos e livros fiscais, pois o seu detalhamento pode ser disciplinado em regulamento, conforme defende Pedro Roberto Decomain:

*“Desta sorte, lícito concluir que, quando o inciso II do art. 1º da Lei nº 8.137/90 se refere a documentos ou livros exigidos pela “lei” fiscal, deve-se compreender na expressão também aqueles que, embora referidos apenas genericamente em lei (que pode ser inclusive uma lei contendo normas relativas a todos os tributos, não havendo necessidade de que se trata de lei específica relativa a este ou àquele), venham previstos nos regulamentos correspondentes”<sup>177</sup>.*

Embora a expressão livro tenha uma definição tradicional de organização física com páginas numeradas e impressas, atualmente houve uma revolução com a informática, por essa razão a legislação tributária substituiu os livros tradicionais por bancos de dados de computadores. A antiga escrituração de natureza manual está praticamente superada, de modo que o dispositivo do inciso II do art. 1.º da Lei 8.137/1990 compreende tanto o livro na forma tradicional, como também os arquivos digitais registrados em computadores.

---

<sup>177</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 216.

Não é demais repetir que somente o correto preenchimento dos livros fiscais, seja na forma tradicional de livro impresso, seja na forma de arquivos digitais de programas de computadores, é que permitirá ao fisco o conhecimento preciso das operações do sujeito passivo da obrigação tributária principal e, no caso de lançamento por homologação, a aferição da correta antecipação do pagamento do valor do tributo por ele realizado. O inciso II da norma procura proteger, portanto, a correta escrituração dos livros e documentos fiscais.

Como ocorre com todos os incisos do art. 1.º da Lei 8.137/1990, a simples falsidade ideológica, inserindo elementos inexatos ou omitindo operação de qualquer natureza, ainda não é comportamento suficiente para consubstanciar o crime correspondente. Deve ocorrer, logo em seguida à fraude à fiscalização do inciso II, a prática de outro ato executório previsto no *caput* da referida norma e constituído pela ação de suprimir ou reduzir o tributo.

Há doutrina apontando ser obrigatório que a falsidade ideológica tenha idoneidade suficiente para enganar e ludibriar a fiscalização tributária, pois, do contrário, o fato será atípico com fundamento na tese de absoluta idoneidade do meio (crime impossível)<sup>178</sup>. Mas há literatura defendendo que, diversamente do crime de estelionato, não há a elementar “*manter alguém em erro*”, por essa razão, mesmo que a falsidade ideológica seja grosseira, a conduta típica estará configurada, se houver posterior supressão ou redução do tributo<sup>179</sup>.

De outro lado, se ficar provado pelo sujeito que a inserção de inexatidão ou a omissão de operação decorre de erro sobre circunstância de fato ou de direito (exemplo: cálculo errado ou interpretação da lei divergente), a conduta não é típica, uma vez que a hipótese exclui o elemento subjetivo do tipo (*dolo*), conforme art. 20 do Código Penal.

## 2.5 Conduta-meio: Art. 1º, inciso III, da Lei 8.137/1990

A redação do inciso III da norma penal em exame tem a seguinte redação:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:  
(...)

<sup>178</sup> BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 129.

<sup>179</sup> EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 152.

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

A conduta-meio prevista no inciso III é uma modalidade de supressão ou redução de tributos praticada mediante condutas de falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo à operação tributável.

O verbo do tipo é falsificar significa imitar, ou seja, fazer passar por verdadeiro o que não é. Nesse caso, a falsificação consiste em fabricar (que significa criar, fazer, produzir materialmente o objeto), ou o alterar (que significa modificar o objeto verdadeiro). Numa palavra, a fabricação é contrafação total, ao passo que a alteração é contrafação parcial<sup>180</sup>.

Diversamente do que ocorreu com os incisos I e II, os quais somente admitem a falsidade ideológica, importa esclarecer que o inciso III do art. 1.º da Lei 8.137/1990 admite tanto a falsidade material como a falsidade ideológica. Nessa direção, Leandro Paulsen afirma que “*a falsidade pode ser material ou ideológica, originária ou superveniente*”<sup>181</sup>, assim como Pedro Roberto Decomain leciona que “*a conduta pode ser realizada tanto mediante falsidade ideológica, quanto também mediante falsidade material*”<sup>182</sup>.

De acordo com Celso Delmanto *et al.*, há diferença entre a falsidade material e a falsidade ideológica. O autor afirma que, na falsidade material, a contrafação recai sobre a própria forma do documento, que é fabricado com criação de documento novo ou é alterado no todo ou em parte. Ao contrário, o autor aponta que a falsidade ideológica o documento tem forma verdadeira, mas o conteúdo da declaração não corresponde à verdade.<sup>183</sup>

Após comparação com o inciso II do art. 1.º da Lei 8.137/1990, infere-se que a conduta prevista no inciso III da referida norma estava, de certa forma, compreendida no inciso anterior, ao menos no modo de inserção de elementos inexatos em notas fiscais. As condutas-meio do inciso III, porém, têm maior amplitude do que o inciso II, com relação especificamente aos documentos que retratam operações tributáveis, pois o objeto material inclui nota fiscal, fatura, nota de venda, duplicata ou qualquer outro documento.

Enquanto o inciso II do art. 1.º da Lei 8.137/1990 limita-se a apenas documento exigido por lei fiscal, o inciso III refere-se a documento relativo à operação tributável em geral. Isto é, o inciso III compreende, não apenas documento de emissão obrigatória de acordo com leis

<sup>180</sup> SOUZA, Artur de Brito Gueiros; JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. **Direito Penal: Volume Único**. São Paulo: Atlas, 2018, p. 979-980.

<sup>181</sup> PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 247.

<sup>182</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 222.

<sup>183</sup> DELMANTO, Celso *et al.* **Código Penal comentado e acompanhado de comentários, jurisprudência, súmulas em matéria penal e legislação complementar**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 747.

fiscais, mas também quaisquer documentos emitidos para registrar alguma operação sujeita a débito tributário, seja ou não seja documento de emissão obrigatória.

O dispositivo representado pelo inciso III é outro exemplo de norma penal em branco, com necessidade de integração com leis extrapenais para a interpretação do tipo, porquanto apresenta elementos normativos elencados, de maneira claramente exemplificada, como sendo nota fiscal, fatura, nota de venda, duplicata ou qualquer outro documento.

Como visto, o inciso III é estruturado de forma a possibilitar a utilização do recurso denominado interpretação analógica para a concretização do conteúdo, o que é recurso permitido no direito penal para se estender a atividade hermenêutica, com objetivo de abranger os casos semelhantes aos que foram exemplificados no texto legal.

Sobre a interpretação analógica no direito penal, Artur Gueiros e Carlos Japiassú lecionam que “*a interpretação analógica obedece à seguinte dinâmica: quando a uma relação casuística seguir-se uma cláusula geral, a vontade da lei é abranger todas as hipóteses que, no caso concreto, sejam semelhantes ao rol exemplificado*”<sup>184</sup>.

A nota fiscal, fatura, duplicata e nota de venda são exemplos elencados pelo legislador. Apenas a nota fiscal é um documento fiscal, pois os demais são comerciais.

A Lei n.º 5.474/1968, dispondo sobre fatura e duplicata, previu no art. 1.º: “*Em todo o contrato de compra e venda mercantil entre partes domiciliadas no território brasileiro, com prazo não inferior a 30 (trinta) dias, contado da data da entrega ou despacho das mercadorias, o vendedor extrairá a respectiva fatura para apresentação ao comprador*”. Na sequência, o §1º estipula: *A fatura discriminará as mercadorias vendidas ou, quando convier ao vendedor, indicará somente os números e valores das notas parciais expedidas por ocasião das vendas, despachos ou entregas das mercadorias.* O art. 2º dispõe sobre duplicata: *No ato da emissão da fatura, dela poderá ser extraída uma duplicata para circulação como efeito comercial, não sendo admitida qualquer outra espécie de título de crédito para documentar o saque do vendedor pela importância faturada ao comprador.*

Com relação à nota fiscal, o art. 47 da Lei n.º 4.502/1964 dispõe: “*É obrigatória a emissão de nota-fiscal em todas as operações tributáveis que importem em saídas de produtos tributados ou isentos dos estabelecimentos industriais ou dos estabelecimentos comerciais atacadistas, e ainda nas operações referidas nas alíneas a e b do inciso II do art. 5º*”. Em seguida, o art. 48 enumera o conteúdo mínimo da nota fiscal: “*A nota fiscal obedecerá ao modelo que o regulamento estabelecer e conterá as seguintes indicações mínimas: I -*

---

<sup>184</sup> SOUZA, Artur de Brito Gueiros; JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. **Direito Penal: Volume Único**. São Paulo: Atlas, 2018, p. 144.

denominação "Nota Fiscal" e número de ordem; II - nome, endereço e número de inscrição do emitente; III - natureza da operação; IV - nome e endereço do destinatário; V - data e via da nota e data da saída do produto do estabelecimento emitente; VI - discriminação dos produtos pela quantidade, marca, tipo, modelo, número, espécie, qualidade e demais elementos que permitam a sua perfeita identificação, assim como o preço unitário e total da operação, e o preço de venda no varejo quando o cálculo do imposto estiver ligado a este ou dele decorrer isenção; VII - classificação fiscal do produto e valor do imposto sobre ele incidente; VIII - nome e endereço do transportador e forma de acondicionamento do produto (marca, numeração, quantidade, espécie e peso dos volumes).

Por sua vez, o Ajuste SINIEF 07/05 instituiu no Brasil a nota fiscal eletrônica – Nfe e o documento auxiliar de nota fiscal eletrônica (DANFe), de modo que consta na cláusula 1ª que: “Fica instituída a Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, modelo 55, que poderá ser utilizada pelos contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI ou Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em substituição: I - à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A; II - à Nota Fiscal de Produtor, modelo 4”. Em seguida, no §1º, dispõe do conceito da NFe: “Considera-se Nota Fiscal Eletrônica - NF-e - o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações e prestações, cuja validade jurídica é garantida por uma assinatura eletrônica qualificada e pela autorização de uso por parte da administração tributária da unidade federada do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador”.

O subfaturamento, caso seguido da redução do tributo, é exemplo frequentemente citado pela doutrina como hipótese cuja adequação típica é justamente no inciso III do art. 1º da Lei Federal 8.137/1990<sup>185</sup>. Nesse caso, o preço unitário real da mercadoria vendida é maior do que o preço unitário que foi escriturado na nota fiscal, de modo que o subfaturamento é falsidade ideológica para reduzir o tributo destacado na nota fiscal.

Outra hipótese de supressão ou redução de tributo, mediante falsidade ideológica cometida na nota fiscal, ocorre quando a quantidade total de mercadoria vendida é superior àquela apontada na nota fiscal, o que se faz para ocultar a redução do tributo devido.

---

<sup>185</sup> Nesse sentido é a posição dos autores Pedro Roberto Decomain (DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 223), de Paulo José da Costa Júnior e Zelmo Denari (COSTA JUNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 124) e de Leandro Paulsen (PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022).

Com menor frequência na atualidade depois da criação da nota fiscal eletrônica, a nota fiscal “calçada” sempre ocorreu no Brasil. Nesse caso, a primeira via da nota fiscal e as outras que acompanharão a mercadoria durante o transporte têm a indicação do preço real da venda. No entanto, há uma falsidade ideológica com o registro menor do preço de venda apontado na via que fica no talonário ou bloco físico de controle de documentos fiscais, a qual será utilizada para escrituração de livros fiscais e para declarações ao fisco.

Há, ainda, casos em que o sujeito passivo da obrigação tributária comete falsidade ideológica no documento fiscal quando nele indica o destino falso da mercadoria, com a subsequente diminuição da arrecadação tributária. A prática ocorre, por exemplo, quando se fizer operação de venda de mercadoria para comprador situado no Brasil, porém se registra na nota fiscal de que se trata de operação destinada à exportação. O ponto é que venda para o exterior de produto industrializado é operação com imunidade tributária, conforme os artigos 153, §3º, III, bem como art. 155, §2º, X, “a”, respectivamente da Constituição. A venda de mercadoria para o mercado interno, porém, não tem imunidade tributária. A supressão do tributo será efeito da indicação falsa em nota fiscal da exportação.

Há referência, outrossim, de adequação típica do art. 1º, inciso III, da Lei 8.137/1990, quando se tratar do uso da mesma nota fiscal para dar cobertura para mais de uma operação tributável de venda de mercadorias e serviços. Sob o aspecto de cobrir saídas de mercadorias, sem, contudo, emissão da devida nota fiscal, a nota fiscal apresentada a partir da 2ª vez é falsidade e tem sido denominada pela doutrina de “nota sanfonada”<sup>186</sup>.

Nos exemplos ilustrados cuja adequação típica é do inciso III, dado que houve uma falsidade ideológica em nota fiscal sucedida de redução do tributo devido, haverá tendência de espelhamento do dado inexato em livros exigidos pela lei fiscal, pois o livro de registro de saída será escriturado com indicação dos valores irrealis das operações tributáveis. Se concretizar-se a tendência, haverá adequação típica do inciso II e III do art. 1º da Lei 8.137/1990, com a ressalva de que o crime será único porque se refere ao mesmo tributo<sup>187</sup>.

## 2.6 Conduta-meio: Art. 1º, inciso IV, da Lei 8.137/1990

---

<sup>186</sup> FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 54.

<sup>187</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 229.

A redação do inciso IV da norma penal em exame tem a seguinte redação:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:  
 (...)
   
IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

A conduta prevista no inciso IV é outro meio astucioso para praticar a conduta-fim de supressão ou redução de tributos, a qual pressupõe ações de elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato.

Os cinco verbos que exprimem as condutas-meio indicam uma estrutura típica de conteúdo variado ou misto alternativo, por essa razão a prática de mais de um verbo não significará necessariamente a prática de mais de um crime. A propósito, segundo referido anteriormente, nem mesmo a prática de condutas simultâneas previstas em dois ou mais incisos do art. 1º da Lei 8.137/1990 significa a ocorrência de múltiplos crimes. Nesses casos, haverá um delito quando a ação é praticada contra o mesmo objeto material (tributo).

O verbo elaborar documento falso ou inexato tem o sentido de falsificar o documento, podendo ser caso de falsidade material para a hipótese de documento falso ou caso de falsidade ideológica para a hipótese de documento inexato<sup>188</sup>. A ação de distribuir documento falso equivale a colocar em circulação para terceiros que se mostrem interessados quanto ao uso deles com objetivo de suprimir ou reduzir tributo. O verbo fornecer documento falso, por sua vez, significa dar-lhe para terceiro que o utilizarão para sonegar tributo. A ação de emitir documento falso deve ser compreendida como expedi-lo sob a forma de falsidade material ou de falsidade ideológica. Já o verbo utilizar o documento falso é ação realizada pelo contribuinte para sonegar quando usa a contrafação como se verdadeiro fosse.

O legislador ampliou as hipóteses de alcance do tipo penal com o inciso IV, pois indicou comportamentos específicos envolvendo falsidades. Caso inexistisse o referido inciso, haveria séria dificuldade de imputar o crime diretamente a quem fizesse distribuição de documento falso ou inexato com a prática de supressão ou redução de tributos. Isso porque aquele que distribui ou fornece o documento falso ou inexato, como regra, não é o sujeito passivo da obrigação tributária principal que o utiliza para ao final sonegar o tributo<sup>189</sup>.

<sup>188</sup> Segundo a compreensão de César Roberto Bitencourt *e al* em obra especializado sobre o tema, o “*documento falso é todo escrito materialmente falso, enquanto documento inexato deve ser interpretado como o ideologicamente falso*”. (BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 135).

<sup>189</sup> Essa é a posição defendida por César Roberto Bitencourt *e al* em obra especializado sobre o tema, inclusive destaca: “*Nessa linha de entendimento, não fosse pela menção expressado legislador, tipificando esse*

As condutas-meio do inciso IV em exame costumam ocorrer quando uma pessoa jurídica fictícia é criada apenas formalmente, mediante registro em nome de interpostas pessoas (chamados “laranjas”), com objetivo de obter autorização para emitir nota fiscal. Na sequência, os dirigentes de fato da empresa, que são os verdadeiros criminosos cortinados por sócios formais, emitem documentos fiscais simulando operações tributáveis.

O esquema criminoso é construído porque as notas fiscais emitidas são vendidas para empresas com existência real, que as escrituram nos livros fiscais para diminuir e não recolher o tributo que deveriam pagar ao final do período de sua apuração, o que somente é possibilitado pelo princípio da não-cumulatividade de impostos como ICMS e IPI.

O princípio constitucional da não cumulatividade está previsto na Constituição Federal de 1988, principalmente para o ICMS (art. 155, §2º, I) e para o IPI (art. 153, §3º), de maneira que a tributação plurifásica ocorrida em fases anteriores da cadeia produtiva deve ser considerada como crédito para ser compensado para as fases subsequentes, por isso deve ser recolhido a cada transação apenas o *plus* incidente sobre o valor acrescido<sup>190</sup>.

Portanto, naquele exemplo indicado, quando a empresa real escritura a compra fictícia em livros fiscais, as pressupõem o recolhimento do tributo em etapa anterior, ocorre o crédito para a compradora da nota fiscal falsa, com base no tributo supostamente recolhido, por essa razão provocará a diminuição do tributo devido ao final do período apurado.

O inciso IV do art. 1º da Lei 8.137/1990 destina-se a incriminar tanto quem vende notas fiscais falsas derivadas de empresas fantasmas, como quem as utiliza para beneficiar indevidamente empresas reais com créditos, pois os referidos comportamentos poderão subsumir-se aos verbos emitir, elaborar, fornecer, distribuir ou utilizar documentos falsos.

A respeito do tema, Paulo José da Costa Júnior e Delmo Zenari sustentam que, “a compra e venda de notas falsas, prática criminosa comum em nossos dias, se subsume no presente tipo penal”, bem como prosseguem afirmando que “responderão pelo ilícito não só as empresas fictícias, cujos titulares vendem as notas, como os compradores”, por essa razão os autores concluem que “aquele que se servir desse expediente criminoso, adquirindo notas

---

*comportamento, aquele que distribui ou fornece documento falso, causando redução ou supressão de tributo, seria punido não como autor, mas como mero colaborador ou indutor (participação acessória), isto é, responderia como simples partícipe, nos termos do art. 29 do Código Penal e seus parágrafos. Isso é, aquele que distribui ou fornece documento falso não é, necessariamente, o contribuinte (sujeito passivo da relação tributária) que reduz ou suprime tributo”. (BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 135).*

<sup>190</sup> SCHOUEIRI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 425.

*“frias” seguidas, da mesma empresa fantasma, responderá pelo ilícito, de forma continuada, conjuntamente com os responsáveis pela venda”*<sup>191</sup>.

Em convergência de posição doutrinária, Alexandre Kern também aponta que *“a compra de notas frias se subsume ao presente tipo penal”*, por essa razão conclui que *“responderão pelo ilícito não somente que as vendeu, como também aqueles que as compraram e que delas se serviram, com o fito de reduzir ou suprimir tributos”*<sup>192</sup>.

De igual modo, a lição de Cláudio Costa sinaliza a subsunção do inciso IV em tela dizendo que *“há a hipótese de empresas que funcionam normalmente, mas geralmente encontram-se em sérias dificuldades financeiras, e são transferidas para testas de ferro ou compradas pelos falsários, iniciando-se, após transferência, a emissão de notas fiscais”*.<sup>193</sup>

O autor Leandro Paulsen, após referendar a posição de Patrícia Schorerpf e Pedro Roberto Decomain, também aponta que o inciso IV do art. 1º da Lei 8.37/1990 tem perfeita adequação típica para a hipótese de compra e venda de notas fiscais ideologicamente falsas, com a subsequente supressão ou redução de tributo em razão do sistema aproveitamento indevido de crédito tributário pela simulação de operação tributada anteriormente<sup>194</sup>.

Todavia, a despeito de a venda de notas fiscais falsas ter subsunção no inciso IV do art. 1º da Lei 8.137/1990, poderá coexistir com a conduta prevista no inciso II na modalidade de inserção de elementos inexatos em livro exigido pela legislação tributária. Isso porque as compras fictícias serão registradas em livro de registro de entrada de mercadorias para futuro aproveitamento de crédito indevido, com evidente diminuição do valor a ser recolhido no final do período de apuração para impostos não cumulativos (IPI ou ICMS)<sup>195</sup>.

O inciso IV pode ter subsunção, ainda, caso a guia de recolhimento de tributo e a respectiva autenticação bancária ou comprovante bancário de pagamento são falsificados. No caso, o sujeito passivo da obrigação tributária principal elabora e utiliza documento falso com objetivo de simular o recolhimento do tributo que foi suprimido ou reduzido. Primeiro ocorre uma falsidade material sobre o documento criado para dar aparência de que o tributo devido foi recolhido. Depois, se tiver êxito para convencer a fiscalização tributária, o infrator terá suprimido ou reduzido o tributo e qualquer acessório que tinha dever de pagar<sup>196</sup>.

---

<sup>191</sup> COSTA JUNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 129.

<sup>192</sup> KERN, Alexandre. **O controle penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

<sup>193</sup> COSTA, Cláudio. **Crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Revan, 2003, p. 89.

<sup>194</sup> PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 252.

<sup>195</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 236.

<sup>196</sup> Ibidem, p. 238.

De igual maneira, pode caracterizar o crime contra a ordem tributária do art. 1º, inciso IV, da Lei 8.137/1990, quando ocorre a elaboração de recibos ou comprovantes similares falsos sobre despesas dedutíveis para fins de base de cálculo de imposto de renda, bem como a utilização subsequente para obter a supressão ou redução do imposto. No caso, provavelmente ocorrerá a apresentação de declaração falsa para a receita federal, o que significa que também haverá a conduta-meio prevista no inciso I da norma. Não obstante, caso se trate do mesmo tributo calculado no mesmo período de apuração, haverá crime único cometido com emprego de mais de uma conduta-meio entre aquelas previstas.

De outro ângulo, anota-se que o inciso IV do art. 1º da Lei 8.137/1990 faz referência a documentos que o agente sabia ou deveria saber falso ou inexato. O elemento do tipo “deveria saber” não pode, contudo, ser confundido com uma modalidade culposa que inexistente para esse delito. Ao contrário, o legislador apenas enfatizou para possibilidade de cometimento do crime contra a ordem tributária mediante dolo eventual. Desse modo, se o agente não quer diretamente suprimir o tributo, porém decide<sup>197</sup> admitir a possível lesão da arrecadação tributária, haverá responsabilidade penal na modalidade dolo eventual.

Quanto ao dolo eventual do inciso IV, Pedro Roberto Decomain aponta que “*o agente atua em contexto em que até mesmo suspeita de que o documento seja falso*”. Em seguida o autor arremata, “*ainda assim, porém, falso que seja ou não, a suspeita nem o detém e nem o leva a procurar melhor informação antes de servir-se do documento*”<sup>198</sup>.

O dolo eventual até poderia ser excluído com apoio na tese de erro de tipo invencível (CP, art. 20), caso o agente prove que atuou na certeza de que o documento era autêntico e não houvesse possibilidade de se certificar da respectiva falta de autenticidade.

O sujeito ativo do crime cometido na forma do inciso IV do art. 1º da Lei n.º 8.137/1990 será quem elabora, emite, fornece e distribui o documento falso, bem como quem o utiliza para não realizar o pagamento ou pagar a menor o tributo. Haverá participação de um crime somente, porém, se o primeiro agente emite a nota fiscal falsa, enquanto o segundo agente a distribui para o contribuinte, que posteriormente a utiliza para não pagar tributo.

## 2.7 Conduta-meio: Art. 1º, inciso V, da Lei 8.137/1990

---

<sup>197</sup> ROXIN conceitua dolo eventual como a “*decisão para possível lesão de bem jurídico*” (ROXIN, Claus. Strafrecht, Allgemeiner Teil, I, 4ª edição, München: Beck, 2006, p. 445).

<sup>198</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 241.

A redação do inciso V da norma penal em exame tem a seguinte redação:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:  
(...)  
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.

A conduta prevista no inciso V é o último meio astucioso para praticar a conduta-fim de supressão ou redução de tributos, a qual pressupõe negar ou deixar de fornecer, se obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

O objeto material da conduta-meio do inciso é nota fiscal ou documento equivalente relativo à venda de mercadoria ou prestação de serviço. O dispositivo é norma penal em branco, que depende de complemento por leis extrapenais para delimitação do conteúdo da matéria proibida, notadamente quanto aos documentos obrigatórios da legislação tributária.

O principal documento fiscal de emissão obrigatória é a nota fiscal de entrada e de saída, uma vez que tem a finalidade de demonstrar a ocorrência do fato gerador, a dimensão da base de cálculo, a alíquota cabível ou, ainda, a identificação do sujeito passivo.

A relevância da nota fiscal decorre também da circunstância de que os livros fiscais obrigatórios serão preenchidos com base nos dados nela contidos<sup>199</sup>. A regulamentação do tema sobre nota fiscal consta na Lei Federal n.º 4.502/1964, a qual foi apresentada no capítulo 2.3, por essa razão nos remetemos a ele para evitar repetição de conteúdo.

A recusa ou omissão de fornecimento de nota fiscal prevista no inciso V, quando implicar na supressão ou redução de tributo e qualquer acessório, atingirá negativamente a arrecadação tributária da União, dos Estados e dos Municípios, com relação ao imposto federal de produtos industrializados (IPI), imposto estadual sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) e imposto municipal sobre serviços (ISS). Há reflexo, porém indireto, para o imposto sobre a renda (IR), na medida em que permite a ocultação de receitas, mas é fora de dúvida que o objetivo na maioria dos casos será não pagar IPI, ICMS e ISS.

---

<sup>199</sup> EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 157.

Embora o inciso V do art. 1.º da Lei 8.137/1990 não conste na Súmula Vinculante n.º 24<sup>200</sup>, classifica-se como crime material<sup>201</sup>, pois a exegese do inciso está subordinada ao *caput* da norma, o qual exige como resultado a supressão ou redução do tributo<sup>202</sup>.

Não se pode perder de vista que o tipo penal do art. 1º da Lei 8.137/1990 é plurissubsistente e pressupõe, no mínimo, dois atos no caso do inciso V, são: (1) omissão na emissão de nota fiscal<sup>203</sup> e (2) supressão ou redução de tributo.

Dito isso, se a nota fiscal é emitida, mas há recusa em fornecer ao consumidor, somente ocorrerá um ilícito administrativo-tributário, desde que posteriormente haja a escrituração em livros fiscais e declaração do débito apurado com exatidão perante a autoridade fazendária<sup>204</sup>.

Quanto ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (ICMS), haverá crime de sonegação fiscal do inciso V, se algum posto de fiscalização constatar o transporte de mercadoria cuja emissão de nota fiscal não tenha ocorrido. Nesse caso, o transportador, que é pessoa distinta do contribuinte que vendeu a mercadoria, participa do crime cometido pelo vendedor da mercadoria desacompanhada de nota fiscal, conforme art. 11 da Lei 8.137/90<sup>205</sup>.

Como regra, o sujeito passivo da obrigação tributária principal tem o dever jurídico de emitir nota fiscal. Caso ele não emita a nota fiscal e depois ocorra a supressão ou redução do tributo devido, o crime do art. 1º, inciso V, estará consumado. O fato de o adquirente da mercadoria ou serviço não solicitar a emissão de nota fiscal é indiferente para a configuração do crime, pois ele não é titular do direito ao tributo devido. Diversamente, se partir do adquirente solicitação para não emitir nota fiscal e o fornecedor atender o pedido, nessa hipótese o adquirente terá se tornado partícipe do crime com o fornecedor, caso ao final tenha ocorrido a supressão ou redução do tributo, segundo inteligência do art. 11 da Lei 8.137/90.

<sup>200</sup> Súmula Vinculante n.º 24/STF: *Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.*

<sup>201</sup> Nesse sentido, Andreas Eisele (EISELE, A. op., cit., p. 158).

<sup>202</sup> Sem prejuízo para a crítica acadêmica que existe sobre a súmula vinculante n.º 24, a ausência do inciso V do texto que prevaleceu parece não guardar coerência dogmática, especialmente porque: (1) o crime do inciso V não é de mera conduta nem é crime formal, já que exige supressão ou redução do tributo; (2) o lançamento provisório, mediante auto de infração, motivado por venda desacompanhada de nota fiscal, deflagra processo administrativo fiscal com a objetivo de definir o *an debeat* e *quantum debeat*, do mesmo modo que ocorre com os incisos I, II, III e IV do art. 1.º da Lei 8.137/1990 constantes da referida súmula, com a constituição definitiva do crédito tributário e estabelecendo a liquidez e exigibilidade para eventual pagamento do débito.

<sup>203</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 244.

<sup>204</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Crime Contra a Ordem Tributária – Sonegação Fiscal – ICMS – Pretendida Absolvição – Admissibilidade – Venda de mercadoria, via postal, sem emissão de nota fiscal aos consumidores – Documento emitido, mas não enviado – Fato que não tipifica o delito – Inexistência, ademais, de dolo em fraudar o fisco – Recurso Provido nº ACrim nº 184.083-3. Relator: Prado Pereira. São Paulo, SP.

<sup>205</sup> Lei 8.137/1990, Art. 11. Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade.

A segunda parte do inciso V contém uma modalidade comissiva em que considera ilícito penal tributário *fornecer nota fiscal em desacordo com a legislação* quando, subsequentemente, ocorre a supressão ou redução do tributo. No entanto, o citado elemento do tipo é uma conduta-meio muito genérica e parece não oferecer diferença clara com incisos anteriores que são mais específicos, segundo anotou o Min. Gilmar Mendes no HC 180.567-MG<sup>206</sup>: “*É que, bem examinados, os núcleos dos tipos esposados no inciso V coincidem ou estão, ao menos, contidos nos tipos previstos nos incisos anteriores. Toma-se como exemplo o cotejo da parte final do inciso V com a redação do inciso II. Qual seria a diferença entre fornecer nota fiscal ou documento equivalente “em desacordo com a legislação” (inciso V) e “fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos” (inciso II)?*”

Como se percebe, a generalidade da segunda parte do inciso V do art. 1.º da Lei 8.137/1990 já foi debatida até no Pretório Excelso, cujo resultado do julgamento concluiu pela utilização outro inciso do referido artigo em prestígio ao princípio da especialidade.

---

<sup>206</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. Acórdão em Habeas Corpus nº 180.567-MG. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 22 de novembro de 2022.

### 3. MONTANTE DO DANO DO CRIME ARTIGO 1º DA LEI 8.137/1990

#### 3.1 Considerações gerais

O terceiro capítulo será dedicado a desenvolver o tema-problema, que inspirou essa dissertação de mestrado em direito penal. A pergunta de pesquisa pode ser colocada em uma proposição: o que é o montante do dano-penal tributário do art. 1.º da Lei 8.137/1990?

Dada a relevância para esse capítulo, destaca-se o texto completo na norma:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa 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.

Segundo Cezar Roberto Bitencourt, o legislador estabeleceu no *caput* de referido tipo penal uma autêntica norma penal em branco<sup>207</sup>. Para o autor, o tipo penal utiliza expressões de natureza normativa, a exemplo de “tributo”, “contribuição social” e “qualquer acessório”<sup>208</sup>,

<sup>207</sup> Cf. BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 35. Para o autor, a técnica é perfeitamente válida no direito penal, desde que o núcleo essencial da conduta incriminadora tenha sido fixado pelo legislador penal.

<sup>208</sup> Como bem observa Cezar Roberto Bitencourt: “No âmbito dos crimes contra a ordem tributária os elementos normativos estão intrinsecamente vinculados a conceitos normativos relacionados com as normas do Direito Tributário, de modo que sempre será necessário buscar, naquele ramo do Direito, as informações para o entendimento do alcance do tipo penal, mas sem perder de vista que o núcleo essencial da conduta incriminada é estabelecido pelo legislador penal. Apenas como exemplo, destacamos a utilização dos seguintes conceitos e expressões: “tributo”, “contribuição social”, “acessório”, “nota fiscal”, “fatura”, “duplicata”, “nota de venda”, “autoridade fazendária”, “livro exigido pela lei fiscal”, “inventivo fiscal”, “em desacordo com o estatuído”, “informação contábil”, “pagamento indevido”, “vantagem indevida” etc. presentes nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei 8.137/90.” (BITENCOURT, C. R.; MONTEIRO, L. O. op., cit., p. 35)

de modo que a exegese dessas categorias jurídicas subordina o próprio limite da tipicidade penal. A ilação de que o crime fiscal é norma penal em branco decorre, pois, da necessidade de conjugação da lei penal com outras normas extrapenais para a adequação típica.

Dito isso, a delimitação do montante do dano-penal tributário do art. 1º da Lei 8.137/1990 relaciona-se com três perguntas importantes: O que é o elemento “tributo”? O que é o elemento “contribuição social”? O que é o elemento “qualquer acessório”?

Não há respostas para essas questões na lei penal. Até é possível identificar respostas diretas para “tributo” e “contribuição social” na lei tributária. No entanto, com relação ao elemento “qualquer acessório”, não há resposta clara na lei penal ou na lei tributária, por essa razão se faz necessário uma investigação criteriosa a partir da dogmática jurídico-penal.

Antes de chegar nesse terceiro capítulo para enfrentar o tema problema, houve necessidade de desenvolver marcos teóricos no primeiro capítulo sobre bem jurídico do crime tributário e no segundo capítulo sobre estrutura típica do art. 1.º da Lei 8.137/1990.

No primeiro capítulo da pesquisa, restou claro que a determinação do bem jurídico é o meio idôneo para legitimar a tutela penal calcada em valores fundamentais da sociedade, os quais são pressupostos indispensáveis para concretização da convivência pacífica.

A determinação do conteúdo do bem jurídico protegido e da estrutura do delito dele dependente são premissas fundamentais para ser fixada a matéria de proibição da norma penal, por essa razão nos alinhamos a Bernd Schünemann quando sustenta que o princípio da proteção do bem jurídico deve sempre ser o ponto de partida da interpretação do tipo penal.<sup>209</sup>

A concepção constitucional de caráter estrito do bem jurídico é adotada no primeiro capítulo como marco teórico dessa pesquisa. Segundo ela, impõe-se uma relação de mútua referência entre a ordem axiológica-jurídico constitucional e a ordem legal de bens tutelados penalmente. Desse modo, será ilegítima a proteção penal de valor sem relevo constitucional.

O sistema tributário nacional está estruturado normativamente sobretudo em função da atividade financeira ligada à obtenção de receita tributária. O tributo é o instrumento por excelência para a arrecadação tributária do Estado, cujo valor constitucional está claramente estabelecido no art. 145 e seguintes, no Título VI, da Constituição Federal de 1988.

O fundamento constitucional primário para justificar a imposição de tributos está no art. 3º, inciso I, da Constituição Federal, que estabelece os objetivos fundamentais do Estado, com

---

<sup>209</sup> Nesse sentido, o doutrinador Bernd Schünemann chega a apontar a indispensabilidade da categoria do bem jurídico para a interpretação do tipo, o que é não apenas reconhecido, como destacado por seus mais agudos críticos. SCHÜNEMANN, Bernd. **O princípio da proteção de bens jurídicos como ponto de fuga dos limites constitucionais e da interpretação dos tipos.** In O bem jurídico como limitação do poder estatal de incriminar? GRECO, Luis et al (Org.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 25-26.

destaque à construção de uma sociedade solidária. O objetivo fundamental de uma sociedade solidária depende da concretização de direitos sociais à educação, à saúde, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à previdência social, à proteção da maternidade e à infância, à assistência aos desamparados (CF, art. 6º). O tributo é a principal receita do Estado para financiar as referidas prestações de caráter público com origem constitucional.

Dito isso, com relação ao crime contra a ordem tributária, sigo a posição doutrinária de que o bem jurídico é a *arrecadação tributária* do Estado Democrático e Social de Direito, a qual possui as características de bem concreto, determinado, com relevância constitucional, reconduzível ao princípio da dignidade da pessoa humana e, desse modo, com aptidão para exercer função de limite do poder punitivo e de instrumento crítico do direito penal positivo<sup>210</sup>.

Já no segundo capítulo da pesquisa, apresentamos, de um modo geral, aspectos da estrutura típica do art. 1º, incisos I, II, III, IV e V, da Lei Federal 8.137/1990. O objetivo de analisar a estrutura do tipo penal decorre da sua relação com o tema problema da dissertação, a qual problematiza aspecto específico associado ao montante do dano penal-tributário.

Conforme explicado no segundo capítulo, o art. 1º da Lei 8.137/1990 incrimina a sonegação fiscal e recebe a classificação de crime material<sup>211</sup>. Nesse sentido, o tipo requer prática de condutas-meio previstas nos incisos e associadas a atos, comissivos ou omissivos, de falsidades materiais ou ideológicas. Além disso, o resultado que se sucede a comportamentos fraudulentos instrumentais deve ser a supressão ou redução do “*tributo, ou contribuição social, e de qualquer acessório*”, de acordo com o *caput* do art. 1º da Lei 8.137/1990<sup>212</sup>.

Nesse terceiro capítulo serão analisados significados dos elementos do tipo “*tributo, ou contribuição social, e de qualquer acessório*”, pois o montante do dano-penal tributário do art. 1º da Lei 8.137/1990 guarda relação com a exegese de aludidas categorias jurídicas.

A interpretação dos aludidos elementos do tipo observará sempre uma concepção constitucional estrita do bem jurídico, a qual oferece a vantagem de fixar os limites do legislador e de eliminar o arbítrio do intérprete. Portanto, a harmonização vinculada entre a ordem

<sup>210</sup> Essa também é a posição de Heloisa Estelitta Salomão na obra “Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal”, sendo que a autora faz referência a outros estudiosos que igualmente acompanham o entendimento de que bem jurídico é a arrecadação tributária, tal como Miguel Reale Júnior, Rui Stocco, Marco Aurélio Greco, Gustavo Miguez de Mello, João Mestieri, Gabriel Lacerda Troianelli e Rafael Atalla Medina, Manoel Pedro Pimentel e Ana Maria Rangel Pestana (SALOMÃO, Heloisa Estelitta. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 207).

<sup>211</sup> “O crime material ou de resultado descreve a conduta cujo resultado integra o próprio tipo penal, isto é, para a sua consumação é indispensável a produção do dano efetivo. O fato se compõe da conduta humana e da modificação no mundo exterior por ela operada.” (BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal**, 8ª ed., São Paulo, Saraiva, 2003, p. 148).”

<sup>212</sup> Lei Federal 8.137/1990, Art. 1º: “Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir **tributo, ou contribuição social e qualquer acessório**, mediante as seguintes condutas: (...)”

axiológica-jurídica constitucional e a ordem legal penal do bem jurídico será um pressuposto na atividade de interpretação do “*tributo, ou contribuição social, e de qualquer acessório*”.

O interesse na discussão sobre o que compõe o montante do dano tributário na esfera penal tem relevância teórica e prática. O interesse prático é justificado porque o montante do dano tributário terá reflexo para a aplicação nos seguintes temas: (i) princípio da insignificância com fundamento na inexpressividade da lesão jurídica, (ii) exasperação da pena-base em razão de vetores negativos das consequências do crime associados ao dano penal-tributário (CP art. 59), (iii) causa de aumento de pena pela grave dano à coletividade (Lei 8.137/1990, art. 12, I), (iv) reparação do dano ajustada em acordo de não persecução penal (CPP, art. 28-A), (v) extensão das medidas cautelares patrimoniais penais, (vi) atenuante genérica da reparação do dano quando o agente o faz antes do julgamento (CP, art. 65, III, ‘b’).

A importância do aspecto prático do tema é refletida por decisões do Superior Tribunal de Justiça. Por exemplo, no REsp 1.849.120/SC, publicada no DJe de 25/3/2020, a Terceira Seção do Tribunal da Cidadania repeliu a pretensão da defesa de afastar a causa de aumento do grave dano à coletividade (art. 12, I, da Lei 8.137/1990), alegando a exclusão dos juros e da multa para fins penais, sendo fixado na ementa que “*o dano tributário é valorado considerando seu valor atual e integral, incluindo os acréscimos legais de juros e multa*”. Parece claro no referido julgamento que o elemento normativo “qualquer acessório” foi interpretado como sendo a correção monetária, juros de mora e multa administrativa.

Como visto, discutir o montante do dano-penal tributário não é uma questão cerebrina e nas próximas páginas me desafio a enfrentar o tema da pesquisa. A abordagem praticada partirá da perspectiva constitucional para analisar o art. 1º, *caput*, da Lei 8.137/90. A análise crítica que se pretende desenvolver somente será possível se partirmos da premissa de que a arrecadação tributária é o bem jurídico tutelável dentro do sistema constitucional tributário.

### 3.2 ‘Tributo e contribuição social’ como elemento normativo do tipo

Uma vez compreendido que tributo e contribuição social constituem elementos da estrutura típica do art. 1º, *caput*, da Lei 8.137/1990, bem como explicitado que eles integram parte do resultado danoso do injusto penal, é chegada a hora de explicar o significado jurídico dessas categorias no contexto do crime contra a ordem tributária.

De início, é importante dizer que tributo e contribuição social são exemplos de receitas públicas derivadas, que estão em contraposição do conceito de receita pública originária.

A receita pública originária é aquela produzida pelo próprio Estado. A riqueza assim gerada terá origem em atividade do Estado atuando como agente econômico no mercado (ex.: preços públicos) ou será uma remuneração pelo emprego do patrimônio público (juros sobre empréstimos públicos, royalties pelo uso de bem público, etc.)<sup>213</sup>.

Por sua vez, a receita derivada é a mera transferência de riqueza gerada por terceiros para o financiamento do Estado. Nesse caso, o Estado não produziu riqueza nova e apenas derivou para os cofres públicos uma riqueza originária produzida por outrem. Aparece, assim, uma primeira aproximação do tributo como uma receita derivada do Estado<sup>214</sup>.

A leitura da Constituição Federal de 1988 revela que o nosso modelo de Estado Social e Democrático de Direito deve auferir tributos para a consecução de objetivos fundamentais reconduzíveis à dignidade da pessoa humana. A expressão “tributo” aparece em 13 dispositivos constitucionais, os quais vão desde que competência de municípios (CF, art. 30, III) e regiões (CF, art. 43, III) até chegarmos ao sistema tributário nacional (CF, art. 145 e ss).

Segundo Paulo de Barros Carvalho, o vocábulo “tributo” possui vários significados, 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, de fato e relação jurídica*”<sup>215</sup>.

A despeito da importância do tributo para a própria Constituição Federal, a qual reservou um regime jurídico bastante peculiar para ele, fato é que o legislador constituinte deixou a cargo da lei complementar a tarefa de definir o tributo (CF, art. 146, III, “a”). Dessa maneira, coube ao Código Tributário Nacional apresentar uma definição legal de tributo:

**“Art. 3º 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 definição de tributo na lei apresenta como principal elemento a prestação pecuniária compulsória, ou seja, prestação que independe da vontade do cidadão, desde que ocorrido o fato jurídico tributário. A noção de prestação compulsória nos remete à classificação das obrigações, pois o tributo é obrigação “*ex lege*” em oposição à obrigação voluntária.

---

<sup>213</sup> SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 115.

<sup>214</sup> Ibidem, p. 130.

<sup>215</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 6. Ed., atualizada de acordo com a Constituição Federal de 1988. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 16.

A respeito da ideia de obrigação jurídica, convém destacar a análise realizada com perspicácia por Luís Eduardo Schoueri, *in verbis*:

*“Uma “obrigação” implica um vínculo jurídico (i.e.: protegido pelo Direito) que une duas pessoas por meio do qual uma (o devedor) deve efetuar uma prestação de natureza patrimonial (o objeto: dar, fazer ou não fazer), a outra (o credor). Se o devedor não cumprir sua obrigação, pode o credor pleitear ao Estado, por meio do Poder Judiciário, que constranja, inclusive com emprego da força, o devedor ao cumprimento da obrigação. Essa possibilidade, dada ao credor, de acionar o Estado, permite que se designe o credor de sujeito ativo, enquanto o devedor será o sujeito passivo”<sup>216</sup>.*

Especificamente para obrigação tributária, o Código Tributário Nacional estabelece conceito e classificação relevante, subdividindo-as entre principais ou acessórias, vejamos:

**Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.**

**§ 1º 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.**

**§ 2º 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.**

**§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.**

A combinação do art. 3º com o art. 113 do Código Tributário Nacional oferece um conceito exato sobre a obrigação principal, a qual nasce juridicamente com a ocorrência do fato gerador, possuindo como objeto o pagamento do tributo, que é 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 vinculada.

O sujeito ativo da obrigação tributária principal é, em princípio, uma pessoa jurídica pública política (União, Estado, Distrito Federal e Municípios), mas a lei pode atribuir, de maneira excepcional, capacidade de ser sujeito ativo de tributos a pessoas jurídicas privadas como no caso de parafiscalidade. Por sua vez, o sujeito passivo será sempre uma pessoa, física ou jurídica, definida pela lei como contribuinte ou responsável tributário.

O tributo é objeto de uma obrigação tributária principal, que atribui ao sujeito ativo o direito de exigir (crédito) do sujeito passivo um pagamento compulsório (débito) em benefício

---

<sup>216</sup> SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 526.

do sujeito ativo<sup>217</sup>. Embora a obrigação tributária principal origine-se de um fato gerador<sup>218</sup>, o crédito tributário nem sempre surge em estado de liquidez. Desse modo, faz-se necessário realizar um procedimento administrativo de apuração denominado 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.*

Desse modo, quando a lei impõe a necessidade do lançamento tributário na forma do art. 142 acima apontado, somente a partir de sua lavratura é que será possível o cumprimento da obrigação principal tributária que tem por objeto o pagamento do valor exato do tributo.

Nesse contexto, o art. 1º, *caput*, da Lei 8.137/1990, quando emprega o termo tributo como elemento normativo do tipo, parece claro que ‘tributo’ não pode ser entendido no sentido técnico do art. 3º do Código Tributário Nacional. Tampouco pode ser assimilado no sentido técnico do art. 113, §1º, do referido código, como obrigação tributária principal de pagar o tributo. A justificativa é apresentada por Heloísa Estellita Salomão: “*Isso 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*”<sup>219</sup>.

De fato, o tributo do art. 3º do Código Tributário Nacional é criado por lei e somente a revogação ou alteração da lei poderia causar a supressão ou redução do tributo. Infere-se, pois, que a Lei 8.137/1990 não quis dizer ‘suprimir’ ou ‘reduzir’ tributo em sentido técnico. A obrigação tributária principal também não pode ser tratada como sinônimo ao termo tributo da Lei 8.137/1990, pois ela se origina do fato impositivo. Dessa maneira, somente a não ocorrência do fato impositivo poderia suprimir a obrigação tributária ou a ocorrência de fato impositivo diverso poderia reduzi-la. Contudo, o cidadão tem direito a fazer com que o fato impositivo não

---

<sup>217</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. Ed. 4ª tir. São Paulo: Malheiros, 1995 (Coleção Estudos de Direito Tributário), p. 33.

<sup>218</sup> Código Tributário Nacional: Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

<sup>219</sup> SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 207.

ocorra, o que se denomina elisão fiscal. A conclusão é que a norma penal não utilizou a elemento “tributo” no sentido técnico, nem como significado de obrigação tributária<sup>220</sup>.

O único significado possível para o termo “tributo” utilizado no art. 1º, *caput*, da Lei 8.137/1990 deve ser a quantia que é exigida a título de tributo, conforme esclarece Heloisa Estellita Salomão: *“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>221</sup>.

O estudioso Andreas Eisele parece seguir o mesmo entendimento, pois *“na hipótese típica, o termo é utilizado na acepção de objeto da prestação da obrigação tributária (pecúnia). Esta conclusão decorre da interpretação sistemática do texto, pois é o único “tributo” cuja redução ou supressão pode ser viabilizada pela realização das condutas instrumentais descritas nos incisos do dispositivo legal analisado (art. 1º, caput, da Lei 8.137/90)”*<sup>222</sup>.

Por sua vez, a contribuição social é espécie de tributo<sup>223</sup> que foi incluído no sistema tributário nacional por meio do art. 149 da Constituição, cujo teor dispõe sobre competência para instituí-la, em regra, reservada à União. O mesmo dispositivo assegura a possibilidade de outros entes federativos instituírem tais contribuições, desde que, em tal caso, cobradas apenas de seus servidores, para custeio, em benefícios destes, de regime previdenciário próprio.

A contribuição social não precisava constar no art. 1º, *caput*, da Lei nº 8.137/90, pois, sendo espécie tributária, já é tutelada pelo termo tributo. Além disso, como observa Andreas Eisele, *“a abrangência do tipo às contribuições sociais (como espécie de objeto sobre o qual pode recair a conduta), foi restringido pela derrogação do dispositivo do art. 1º, caput, da Lei nº 8.137/90, pelo art. 95 da Lei nº 8.212/91 (o qual foi sucedido pelo art. 337-A do CP)”*<sup>224</sup>. O que se disse para o tributo, portanto, vale integralmente para a contribuição social.

Saindo do pressuposto de que a arrecadação tributária é o bem jurídico-penal do crime contra a ordem tributária, resta claro que a quantia exigida a título de tributo ou contribuição social pertence ao núcleo axiológico de valores constitucionais com dignidade penal. Desse

<sup>220</sup> MALHEIROS FILHO, Antônio. **Omissão de rendimentos presumidos**. Revista Brasileira de Ciências Criminais, v. 15, 1996, p. 221.

<sup>221</sup> SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 208.

<sup>222</sup> EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 143.

<sup>223</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 360.

<sup>224</sup> EISELE, A. op., cit., p. 143.

modo, não resta dúvida de que tributo ou contribuição social integram o montante do dano penal tributário, partindo de uma concepção constitucional estrita com potencial vinculante.

### 3.3 Qualquer acessório: o paradoxo do Superior Tribunal de Justiça

A estrutura típica do art. 1º, *caput*, da Lei 8.137/1990 explicita que é objeto material do tipo, além do ‘tributo’ ou ‘contribuições sociais’, o elemento ‘qualquer acessório’, os quais reunidos compõem o resultado lesivo do injusto penal contra a arrecadação tributária.

Como propõe Bricola<sup>225</sup>, a interpretação dos elementos do tipo deve observar uma concepção constitucional estrita do bem jurídico, a qual oferece a vantagem de, a partir de uma função crítica, fixar os limites do legislador e de eliminar o arbítrio do intérprete.

O grande desafio é, sem dúvida, a harmonização vinculada entre a ordem axiológica-jurídica constitucional e a ordem legal penal do bem jurídico, o que deverá ser um pressuposto na atividade de interpretação do elemento normativo ‘qualquer acessório’.

Isso é especialmente importante, pois, em oposição ao que ocorre com o ‘tributo’, não há lei penal ou extrapenal definindo o conteúdo da categoria jurídica ‘qualquer acessório’. Por consequência, o elemento normativo em referência ainda é muito controverso na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. A delimitação do termo gravita pelo prisma das categorias jurídicas denominadas ‘correção monetária’, dos ‘juros de mora’ e da ‘multa administrativa’.

Desse modo, se inexistente especificação do conteúdo da expressão ‘qualquer acessório’ na lei penal e extrapenal, só resta interpretar o aludido elemento do tipo adotando como ponto de partida o bem jurídico-penal tutelado de acordo com a concepção constitucional estrita.

Nesse contexto, a análise de julgamentos do Superior Tribunal de Justiça sobre o montante do dano penal tributário do art. 1º da Lei 8.137/1990 denota que a Corte Superior passa ao largo da interpretação orientada pelo valor constitucional da arrecadação tributária.

Além disso, o que se percebe é um aparente paradoxo de cunho dogmático existente nos julgamentos do Tribunal da Cidadania, os quais definem o conteúdo do montante do dano penal tributário em amplitude maior ou menor a depender do pano de fundo discutido.

Por exemplo, a primeira decisão da Corte Superior sobre o montante do dano penal tributário ocorreu em relação ao art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, cujo fato imputado era

---

<sup>225</sup> BRICOLA, Franco. **Teoria generale del reato**. In: *Novissimo Digesto Italiano*. Turim: Utet, 1973. V. 19, p. 18-9.

apropriação indébita tributária, por ter deixado de recolher os valores retidos incidentes sobre o rendimento do trabalho assalariado, conforme consta no REsp 1.306.425/RS, da relatoria da Min. Maria Thereza de Assis Moura, cuja ementa tem destacada importância, *in verbis*:

**RECURSO ESPECIAL. PENAL E PROCESSO PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. INSIGNIFICÂNCIA. PARÂMETRO. DEZ MIL REAIS. INCLUSÃO DE JUROS E MULTA. DESCABIMENTO.** 1. Definindo o parâmetro de quantia irrisória para fins de aplicação do princípio da insignificância em sede de descaminho, a Terceira Seção deste Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 1.112.748/TO, pacificou o entendimento no sentido de que o valor do tributo elidido a ser objetivamente considerado é aquele de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) previsto no artigo 20 da Lei nº 10.522/02, parâmetro que vem sendo utilizado para fins de aplicação do princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária em geral. **2. A consideração, na esfera criminal, dos juros e da multa em acréscimo ao valor do tributo sonogado, para além de extrapolar o âmbito do tipo penal implicaria em punição em cascata, ou seja, na aplicação da reprimenda penal sobre a punição administrativa anteriormente aplicada, o que não se confunde com a admitida dupla punição pelo mesmo fato em esferas diversas, dada a autonomia entre elas.** 3. O valor a ser considerado para fins de aplicação do princípio da insignificância é aquele fixado no momento da consumação do crime, vale dizer, da constituição definitiva do crédito tributário, e não aquele posteriormente alcançado com a inclusão de juros e multa por ocasião da inscrição desse crédito na dívida ativa. 4. Recurso improvido. (REsp n. 1.306.425/RS, relatora Ministra Maria Thereza de Assis Moura, Sexta Turma, julgado em 10/6/2014, DJe de 1/7/2014.)

O pano de fundo do *leading case* acima referenciado foi a aplicação do princípio da insignificância. O montante do dano penal tributário limitou-se ao valor do tributo, excluindo-se os juros, a multa e a correção monetária. A citada exegese restritiva do dano penal tributário converteu-se em jurisprudência reiterada no Superior Tribunal de Justiça<sup>226</sup>, especificamente quando o dano penal tributário é debatido sob o fundamento do princípio da insignificância.

É fundamental esclarecer que o montante do dano penal tributário não reflete efeitos apenas para aplicação do princípio da insignificância, pois há também outras regras sujeitas a influxos causados pela danosidade social do ilícito penal tributário. Por exemplo, a causa de aumento do grave dano à coletividade previsto no art. 12, inciso I, da Lei 8.137/1990<sup>227</sup> tem sua aplicação subordinada ao montante do dano tributário em crimes contra a ordem tributária.

Até por exigência de lógica-jurídica, dado que o dano penal tributário é pressuposto conceitual comum para a aplicação do princípio da insignificância ou da majorante do grave dano à coletividade, o Superior Tribunal de Justiça adotou o mesmo entendimento de que o

<sup>226</sup> RHC n. 106.210/CE, 5ª Turma, julgado em 6/8/2019; RHC n. 128.804/SP, 5ª Turma, julgado em 15/2/2022.

<sup>227</sup> Lei Federal 8.137/1990, Art. 12. São circunstâncias que podem agravar de 1/3 (um terço) até a metade as penas previstas nos arts. 1º, 2º e 4º a 7º: (...) I - ocasionar grave dano à coletividade

dano se limita ao tributo, sem, contudo, englobar os juros, multa e correção monetária, conforme a ementa do HC n. 412.205/PE, da relatoria da Ministro Joel Ilan Paciornik, vejamos:

**HABEAS CORPUS SUBSTITUTIVO DE RECURSO. DESCABIMENTO. CRIMES DE SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E SOCIAL. PENA-BASE ACIMA DO MÍNIMO. VALORAÇÃO NEGATIVA DA CULPABILIDADE. FUNDAMENTAÇÃO IDÔNEA. QUANTUM DE AUMENTO (1/2). REDUÇÃO PARA 1/6. POSSIBILIDADE. CAUSA DE AUMENTO DE PENA (ART. 12, I, DA LEI N. 8.137/90). INAPLICABILIDADE. CONSIDERAÇÃO DO VALOR DO TRIBUTO SONEGADO, SEM ACRÉSCIMOS LEGAIS (JUROS, MULTA E DEMAIS ENCARGOS). GRAVE DANO À COLETIVIDADE NÃO DEMONSTRADO. HABEAS CORPUS NÃO CONHECIDO. ORDEM CONCEDIDA DE OFÍCIO.** 1. Em consonância com a orientação jurisprudencial da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal - STF, esta Corte não admite habeas corpus substitutivo de recurso próprio, sem prejuízo da concessão da ordem, de ofício, se existir flagrante ilegalidade na liberdade de locomoção do paciente. 2. A valoração negativa da culpabilidade (art. 59 do Código Penal), considerada de grau mediano, justifica o aumento da pena-base. Porém, a fração de 1/4 mostra-se desproporcional, devendo ser reduzida para 1/6. 3. **O não recolhimento de expressiva quantia de tributo atrai a incidência da causa de aumento do art. 12, I, da Lei n. 8.137/90, pois configura grave dano à coletividade. No entanto, não se deve considerar os acréscimos legais (juros, multa etc.), somente o valor do tributo não recolhido.** Na hipótese, o valor do tributo originariamente sonegado - R\$129.716,21 - não se mostra suficiente à aplicação da referida causa de aumento de pena, tendo em vista, sobretudo, os valores usualmente considerados por esta Corte em casos análogos. Precedentes. 4. Habeas corpus não conhecido. Ordem concedida, de ofício, para reduzir a pena-base e afastar a causa de aumento prevista no art. 12, I, da Lei n. 8.137/90, fixando a pena definitiva em 3 anos e 6 meses de reclusão, em regime aberto, mais 150 dias-multa, substituída a pena privativa de liberdade por restritivas de direitos. (HC n. 412.205/PE, relator Ministro Joel Ilan Paciornik, Quinta Turma, julgado em 20/2/2018, DJe de 2/3/2018.)

No entanto, uma nova exegese do Tribunal da Cidadania sobre o montante do dano penal tributário, pautada especificamente sobre o elemento normativo ‘qualquer acessório’, alterou o significado do dano em 2020, pois nele incluiu o tributo e seus consectários legais, em caso cuja questão jurídica de fundo era a majorante do grave dano à coletividade:

**RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 12, I, DA LEI 8.137/90. ICMS. VALOR SONEGADO. INCLUSÃO DE JUROS E MULTA. AUSÊNCIA DE GRAVE DANO À COLETIVIDADE. CAUSA DE AUMENTO AFASTADA. REDUÇÃO DA PENA-BASE. PRESCRIÇÃO RECONHECIDA. RECURSO PROVIDO.** 1. **O dano tributário é valorado considerando seu valor atual e integral, incluindo os acréscimos legais de juros e multa.** 2. A majorante do grave dano à coletividade, prevista pelo art. 12, I, da Lei 8.137/90, restringe-se a situações de especialmente relevante dano, valendo, analogamente, adotar-se para tributos federais o critério já administrativamente aceito na definição de créditos prioritários, fixado em R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), do art. 14, caput, da Portaria 320/PGFN. 3. Em se tratando de tributos estaduais ou municipais, o critério deve ser, por equivalência, aquele definido como prioritário ou de destacados créditos (grandes devedores) para a fazenda local. 4. Em Santa Catarina, a legislação de regência não prevê prioridade de créditos, mas define, como grande devedor, aquele sujeito passivo cuja soma dos débitos seja de valor igual ou superior a R\$ 1.000.000, 00, nos termos do art. 3º da Portaria PGE/GAB n. 094/17, de 27/11/2017. 5. Caso em que o valor sonegado relativo a ICMS - R\$ 207.011,50 -

alcança o valor de R\$ 625.464,67 com multa e juros, o que não atinge o patamar diferenciado de dívida tributária acolhido pela Fazenda estadual catarinense e, assim, não se torna tampouco apto a caracterizar o grave dano à coletividade do art. 12, I, da Lei 8.137/90. 6. Fixada, assim, a tese de que o grave dano à coletividade é objetivamente aferível pela admissão na Fazenda local de crédito prioritário ou destacado (como grande devedor). 7. Reduzida a pena, impõe-se o reconhecimento da prescrição da pretensão punitiva estatal. 8. Recurso especial provido para reduzir as penas a 2 anos de reclusão e a 10 dias-multa e declarar, de ofício, a extinção da punibilidade pela prescrição da pretensão punitiva do Estado. (REsp n. 1.849.120/SC, relator Min. Nefi Cordeiro, Terceira Seção, julgado em 11/3/2020, DJe de 25/3/2020)

Sobre o precedente acima, destaca-se fundamentalmente dois aspectos relevantes.

O primeiro é que a decisão partiu da Terceira Seção, composta pela 5ª e 6ª Turmas, do Superior Tribunal de Justiça. Dada a função hierárquica da Terceira Seção para uniformizar posições divergentes de Turmas, a repercussão da exegese é maior do que precedente de Turma.

O segundo é a frágil fundamentação do voto do Relator Min. Nefi Cordeiro sobre o tema: *“O dano tributário merece compreender o dano integral na sua apuração, aí se incluindo todos acréscimos. Já na execução tributária, são os acréscimos considerados para fins de sua valoração como necessária ou de especial interesse fazendário. Também no crime o dano tributário deve valorar todos acréscimos legais, pois incidentes obrigatoriamente pela falta de cumprimento da obrigação legal de recolhimento adequado e tempestivo dos tributos”*.

Por ter sido julgamento da Terceira Seção do STJ, esperava-se debate mais profundo sobre o montante do dano penal tributário, especialmente porque estava ocorrendo a alteração da jurisprudência da Corte. O excerto indicado, contudo, é o único fragmento da fundamentação do julgamento quanto ao montante do dano penal tributário. Veja que nele consta como amparo, para o dano incluir tributo, juros e multa, o mero interesse fazendário na execução fiscal desses valores e a mera obrigação *ex lege* para pagamento da exação tributária. Enfim, não houve análise adequada do bem jurídico como ponto de partida da interpretação do tipo penal.

A exegese do dano atual e integral, incluindo tributo, juros, multa e correção, se repetiu em outros julgamentos de 2022 e 2023 do Superior Tribunal de Justiça, mas sempre que a questão jurídica de fundo era a aplicação da majorante do grave dano à coletividade<sup>228</sup>.

A despeito do REsp 1.849.120/SC, de 11/3/2020, ter alterado o dano penal tributário como sendo tributo e seus consectários legais em casos de grave dano à coletividade, o Tribunal da Cidadania, paradoxalmente, continua proferindo julgamentos de princípio da insignificância

---

<sup>228</sup> AgRg no AREsp n. 2.149.591/RS, Quinta Turma, julgado em 25/10/2022, bem como AgRg nos EDcl no REsp n. 1.997.086/PE, relator Ministro Joel Ilan Paciornik, Quinta Turma, julgado em 13/6/2023.

com a mesma interpretação restritiva do *leading case* REsp. 1.306.425/RS, de 10/6/2014, indicando que a lesão penal tributária significa o tributo, excluindo-se juros e multa.<sup>229</sup>

Portanto, há uma contradição em utilizar um conceito amplo de dano penal tributário quando o pano de fundo é a majorante do grave dano à coletividade, enquanto, em sentido oposto, utiliza-se um conceito restrito quando o tema de fundo é o princípio da insignificância.

A dogmática-jurídico penal exige que haja uma interpretação uniformizada do dano penal tributário, uma vez que o dano é um pressuposto conceitual comum sob qualquer perspectiva, inclusive o fato lesivo é contra o mesmo bem jurídico e reflete o mesmo tipo penal.

O atual paradoxo do Superior Tribunal de Justiça com relação ao tema poderia ser evitado se o bem jurídico aparecesse nos votos como fundamento para se determinar o conteúdo do elemento normativo ‘qualquer acessório’ (se incluiria ou não juros, multa ou correção).

É nesse contexto de contradição verificado no Superior Tribunal de Justiça, quando ele é chamado a interpretar o art. 1º da Lei 8.137/1990, que se apresenta fundamental propor interpretação do elemento do tipo ‘qualquer acessório’ a partir do bem jurídico-tutelado.

### 3.4 Qualquer acessório: juros moratórios e correção monetária

Como visto em linhas anteriores, o art. 1º, *caput*, da Lei 8.137/1990 descreve como elementos do tipo ‘tributo ou contribuição social e qualquer acessório’. A pesquisa já revelou que o termo tributo deve ser interpretado como a quantia exigida a título de exação. Resta agora analisar o que constitui o elemento ‘qualquer acessório’ para a dogmática jurídico-penal.

Em primeiro lugar, reitero que a interpretação da norma incriminadora deve ter como ponto de partida o bem jurídico-penal, cuja função crítica servirá para legitimar o poder repressivo do Estado, em vez de cobrir com o manto da legalidade arbitrariedade estatal.

O bem jurídico com relevância constitucional evitará o retrocesso para uma exegese do tipo apoiada no método positivista de Binding ou na concepção metodológica de Honig, cuja nota característica comum é uma interpretação acrítica nos estreitos limites da descrição da norma, com desprezo de valores que a determinaram e divorciada de análise axiológica-jurídica.

Portanto, é imperiosa a exegese do elemento ‘qualquer acessório’ a partir da concepção constitucional de caráter estrito, a qual propõem a harmonização entre valores constitucionais

---

<sup>229</sup> RHC n. 128.804/SP, relator Ministro Ribeiro Dantas, Quinta Turma, julgado em 15/2/2022.

e valores dignos de tutela penal. Isso significa dizer que o legislador e o intérprete da norma não são tão livres para escolher o conteúdo do bem jurídico, à medida que ele deve refletir nos tipos penais valores concretos, determinados, reconduzíveis ao princípio da dignidade da pessoa humana e delimitados expressamente ou implicitamente na Constituição de 1988.<sup>230</sup>

A presente investigação científica apurou que o ilícito penal tributária tem como bem jurídico-penal a *arrecadação tributária* do Estado Democrático e Social de Direito, o que representa um valor concreto, determinado, com relevância constitucional, apto a exercer as funções de limite do poder punitivo e de instrumento crítico do direito penal positivo.

Nesse contexto, resta claro que a interpretação do elemento normativo ‘qualquer acessório’ deve integrar o núcleo axiológico da arrecadação tributária, como valor constitucional estabelecido com caráter de direito positivo e potencial vinculante.

Dito isso, cabe recordar a classificação da doutrina civil, a respeito das obrigações reciprocamente consideradas, que se dividem em principais e acessórias. Sobre o tema, o civilista Carlos Roberto Gonçalves leciona: “*As primeiras subsistem por si, sem depender de qualquer outra, como a de entregar a coisa, no contrato de compra e venda. As obrigações acessórias têm sua existência subordinada a outra relação jurídica, ou seja, dependem da obrigação principal. É o caso, por exemplo, da fiança, da cláusula penal, dos juros, etc*”<sup>231</sup>.

A classificação da doutrina traduz a regra geral de que o acessório segue o destino do principal (*accessorium sequitur suum principale*). O brocardo levou o legislador civilista a prever a regra no art. 233 do Código Civil, a saber: “*A obrigação de dar coisa certa abrange os acessórios dela embora não mencionados, salvo se o contrário resultar do título ou das circunstâncias do caso*”.<sup>232</sup> A utilidade da classificação civilista para o direito penal tributário é notória para a exegese do elemento ‘qualquer acessório’ do art. 1º da Lei 8.137/1990, pois o tributo é objeto da obrigação principal, e algumas obrigações derivadas poderão ser acessórias.

A correção monetária poderia ser interpretada enquanto obrigação acessória de uma obrigação principal de pagar o tributo, a qual é o valor concreto, determinado e com relevância constitucional. O elemento normativo ‘qualquer acessório’, no sentido indicado, permitiria alcançar a correção monetária, como parte do dano tributário na órbita penal.

---

<sup>230</sup> SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 37.

<sup>231</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 8ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 212.

<sup>232</sup> O aprofundamento do tema foge do propósito do trabalho acadêmico, porém é importante dizer que o legislador repete a mesma ideia de que o acessório segue o principal no art. 92 e 364 do Código Civil.

A doutrina civilista de Carlos Roberto Gonçalves, porém, ensina que a correção monetária não é pena, acréscimo ou *plus*, pois apenas objetiva evitar a desvalorização da moeda pela inflação, e busca impedir o enriquecimento sem causa do devedor. Na opinião do autor, a correção monetária seria um “*componente indestacável*” do prejuízo a reparar, por essa razão deve retroagir desde o momento do evento danoso em caso de ato ilícito<sup>233</sup>.

À luz da doutrina civilista referenciada, parece possível uma exegese de que a correção monetária tem a mesma natureza jurídica da quantia devida a título de tributo, uma vez que é apenas uma atualização da dívida de valor inadimplida, ou seja, não passaria de uma consequência natural da inflação para garantir a integral reparação da lesão praticada.

A doutrina penalista de Leandro Pausen expõe compreensão idêntica apontando que a correção monetária integra o valor do tributo e possuiria a mesma natureza jurídica, a saber: “*considera-se que a correção monetária integra o valor do tributo devido*”<sup>234</sup>.

Além disso, o art. 97 do Código Tributário Nacional dispõe no § 2º: “*Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo*”. Se a correção monetária não é sequer majoração do tributo para fins do princípio da legalidade do Direito Tributário, com maior razão integra o tributo e não poderia ser acessória à exação, tal como uma pena, acréscimo ou *plus*.

Desse modo, seja para quem interpreta que o elemento normativo ‘qualquer acessório’ abrange a correção monetária, seja para quem defende que a atualização monetária integra o próprio elemento normativo ‘tributo’, é indubitável que, nos dois casos, restará invariavelmente a mesma conclusão: a correção monetária é parte do dano penal tributário causado pelo crime de sonegação fiscal. Em qualquer dessas duas perspectivas de interpretação, a atualização monetária integraria o núcleo axiológico do bem jurídico identificado como arrecadação tributária, pois a atualização manteria uma relação imanente e indissociável com o tributo.

Relativamente aos juros de mora, se compõe ou não o elemento normativo conhecido por ‘qualquer acessório’, primeiro impõe-se uma retrospectiva da legislação penal tributária.

A reforma do Código Penal de 1984 (Lei n.º 7.209/1984) instituiu o arrependimento posterior, como sendo hipótese de redução da pena, caso houvesse reparação do dano, até o recebimento da denúncia, nos casos de crimes cometidos sem violência ou grave ameaça<sup>235</sup>.

---

<sup>233</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 8ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 68-69.

<sup>234</sup> PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 106.

<sup>235</sup> Código Penal, Art. 16 - Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços. ([Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984](#))

De maneira muito semelhante, já havia um paralelo, na Lei n.º 4.729/1965, antes de ser revogado pela Lei n.º 8.383/1991<sup>236</sup>, de um ‘arrependimento posterior’ especial para o crime contra a ordem tributária, pois a redação do art. 2º daquela lei continha o seguinte teor:

*“Lei n.º 4.729/1965, Art 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o **recolhimento do tributo devido, antes de ter início**, na esfera administrativa, a **ação fiscal própria**”. (negritei)*

A norma penal referenciada tinha um claro diálogo sistemático com o instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, especialmente quando vincula a medida despenalizadora com a reparação antes do início da fiscalização, vejamos:

*“CTN, Art. 138. A **responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.** (negritei)  
Parágrafo único. **Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração**”. (negritei)*

Sobre a norma tributária examinada, Leandro Paulsen comenta: *“Não basta a simples informação sobre a infração. É requisito indispensável à incidência do art. 138 que o contribuinte se coloque em situação regular cumprindo suas obrigações. Para que ocorra a denúncia espontânea, com o efeito da anistia das penalidades, exige-se o pagamento do tributo e dos juros moratórios. Considera-se que a correção monetária integra o valor do tributo devido. O pagamento dos juros moratórios, por sua vez, está previsto no próprio caput do art. 138 como requisito para a exclusão da responsabilidade pelas infrações”<sup>237</sup>.*

A análise das normas tributária e penal revela que a reparação do dano tributário, antes do início da ação fiscal, significava critério comum para exclusão da responsabilidade tributária e para extinção da punibilidade. O pagamento do tributo e dos juros de mora, antes do início da ação fiscal, funcionava como meio para restaurar o bem jurídico identificado pela arrecadação tributária, bem como para excluir duplamente a responsabilidade administrativa e penal.

Com o alinhamento da órbita administrativa e penal sobre as correlatas excludentes de responsabilidade, havia equilíbrio no sistema jurídico, até relativamente à extensão do montante

<sup>236</sup> A regra de extinção de punibilidade pelo pagamento continua vigente atualmente, porém no art. 9º, §2º, da Lei 10.684/2003, com a única diferença de que a extinção da punibilidade não está mais atrelada ao pagamento antes do início da ação fiscal, e sim ao pagamento a qualquer tempo da persecução criminal, vejamos: § 2º *Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.*

<sup>237</sup> PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 106.

do dano tributário, nas esferas administrativa e penal. O montante do dano tributário, seja na esfera penal, seja na esfera administrativa, era o tributo<sup>238</sup> e os juros de mora<sup>239</sup>, o que estava coerente com a decisão política de extinguir responsabilidade fundada na reparação do dano.

A denúncia espontânea do art. 138 do Código Tributário Nacional e o arrependimento posterior do art. 2º da Lei 4.279/1965 tinham o objetivo de estimular a reparação do dano tributário resultante do não pagamento do tributo e dos respectivos juros. O dano, tanto na infração administrativa-tributária, como no tipo penal tributário, é um pressuposto conceitual comum, por essa razão havia coerência no alinhamento do Direito Tributário e do Direito Penal.

Houve um rompimento, no entanto, do alinhamento relativo ao dano tributário do art. 138 do Código Tributário Nacional e do art. 2º da Lei 4.792/1965, a partir do advento do art. 14 da Lei 8.137/1990, art. 34 da Lei 9.249/1995 e art. 9º, §2º, da Lei 10.684/2003, vejamos:

*Lei 8.137/1990, Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. (Revogado pela Lei nº 8.383, de 30.12.1991) (negritei).*

*Lei 9.249/1995, Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na [Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990](#), e na [Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965](#), quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. (negritei)*

*Lei 10.684/2003, Art. 9º. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos [arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990](#), e nos [arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal](#), durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.*

*§ 2o Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios. (negritei)*

Com o olhar para o atual momento da legislação, enquanto a responsabilidade tributária é excluída com o pagamento do tributo e dos juros antes do início da ação fiscal (CTN, art. 138), a extinção de punibilidade ocorrerá com o pagamento dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, independentemente do momento (Lei 10.684/2003, art. 9º, §2º).

<sup>238</sup> A correção monetária é parte integrante do tributo devido, por essa razão não é citada expressamente.

<sup>239</sup> A despeito de o art. 2º da Lei 4.729/1965 nada referir sobre ‘juros de mora’, limitando-se a referenciar ‘tributo’, a interpretação teleológica é impositiva para incluir pagamento de juros de mora no arrependimento posterior tributário. Isso porque não faria sentido lógico-jurídico imaginar que o mero pagamento do tributo, sem, contudo, pagar os juros de mora, pudesse autorizar a extinção de punibilidade, enquanto a exclusão de responsabilidade tributária exigisse o pagamento do tributo e dos juros de mora. Soaria uma contradição perdoar o mais grave (crime tributário) pagando menos e perdoar o menos grave (infração tributária) pagando mais.

O apontado cenário revela que hoje há um descompasso entre o Direito Tributário e do Direito Penal. A excludente de responsabilidade tributária da denúncia espontânea exige apenas a quitação do tributo e dos juros de mora antes do início da ação fiscal. Em sentido diverso, a causa extintiva de punibilidade exige o pagamento, a qualquer tempo, de débitos oriundos do tributo, inclusive acessórios, o que equivale ao tributo, correção, juros e multa tributária.

Segundo bem observado por Andrei Zenkner Schmidt, “*se a conduta mais ténue (ilícito fiscal) vê-se contemplada com a exclusão da responsabilidade fiscal (art. 138 do CTN), seria uma aberração jurídica admitirmos a persistência da responsabilidade penal neste caso*”<sup>240</sup>. O autor prossegue esclarecendo, ainda, que “*o pagamento espontâneo do tributo, devidamente corrigido monetariamente e com incidência dos juros de mora (que não se confundem com a multa moratória), se efetuado antes do início do procedimento administrativo de lançamento ou de medição de fiscalização (art. 138 do CTN), acarreta não só a exclusão da responsabilidade fiscal como, ademais, a exclusão da responsabilidade penal*”<sup>241</sup>.

Impõe, ainda, registrar os significados diferentes para o termo “acessório” utilizados no art. 9º, §2º, da Lei 10.684/2003 e no art. 1º da Lei 8.137/1990. Isso porque o art. 9º, §2º, da Lei 10.684/2003 subordina a extinção de punibilidade ao ‘pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios’. Nesse sentido, Leandro Paulsen esclarece “*note-se que não está escrito pagamento dos tributos e seus acessórios, mas pagamento dos débitos oriundos dos tributos, inclusive acessórios, o que se apresenta mais abrangente*”<sup>242</sup>. Portanto, para fins de extinção de punibilidade, o pagamento integral dos débitos oriundos de tributo, inclusive acessórios, abarca o tributo, correção monetária, juros de mora e multa administrativa. No entanto, não é o que ocorre no art. 1º da Lei 8.137/1990, conforme será explicada agora com a exegese do elemento normativo ‘qualquer acessório’.

Quando o art. 1º da Lei 8.137/1990 define o crime contra a ordem tributária, deve-se perquirir o bem jurídico-penal tutelado para a interpretação crítica dos elementos do tipo. A concepção constitucional estrita orienta que o bem jurídico é a arrecadação tributária, o que provoca a seguinte pergunta: com relação ao elemento normativo do tipo penal denominado ‘qualquer acessório’, os juros da mora integram do núcleo axiológico do bem jurídico?

Como já mencionado, a redação do art. 233 do Código Civil estabelece que a obrigação de dar coisa certa abrange os acessórios até quando não expressamente mencionados. Nesse

---

<sup>240</sup> SCHMIDT, Andrei Zenkner. Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal. Rio de Janeiro: Lumens Uiruris, 2003, p. 79.

<sup>241</sup> Ibidem, 80-81.

<sup>242</sup> PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 360.

contexto, o tributo é objeto de uma obrigação tributária principal (CTN, art. 113, §1º) cuja natureza é de obrigação de dar. Os juros de mora têm natureza jurídica de frutos civis, que são devidos em razão da utilização indevida do valor pelo contribuinte em detrimento do Estado, de maneira que os juros são obrigações que somente existem em função do tributo sonegado e são a ele acrescidos, conforme estabelecido no art. 161 do Código Tributário Nacional, a saber:

*“CTN, Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de **juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária”. (negritei)*

Ademais, a sonegação fiscal impõe que o Estado contraia dívida, no sistema financeiro nacional e internacional, para garantir direitos sociais reconduzíveis à dignidade humana, tendo de pagar juros altíssimos para as instituições financeiras. Isso é consequência do delito fiscal justamente por ter o Estado sofrido prejuízo direto em sua arrecadação tributária. Desse modo, seria um contrassenso colossalmente desproporcional glosar os juros moratórios da concepção do dano tributário na órbita penal. Dito isso, os juros de mora integram o montante do dano penal tributário, principalmente porque é parte do núcleo axiológico da arrecadação tributária.

Na doutrina, Leandro Paulsen guarda a mesma compreensão defendida nessa pesquisa, a respeito da delimitação do montante do dano tributário na órbita penal, sendo imperioso destacar algumas passagens da sua obra especializada no tema, senão vejamos:

*“Trata-se de um crime material que exige a supressão ou redução de contribuição previdenciária e **qualquer acessório**, ou seja, do tributo e dos seus **acréscimos de correção monetária e juros**”<sup>243</sup>.*

(...)

*“Os ilícitos tributários dolosos que configuram crime (formal e materialmente), ainda assim não ensejam a aplicação do direito penal quando o infrator **reparar integralmente o dano (paga o tributo devido com os juros)** e se submete à penalidade administrativa que lhe tenha sido aplicada (paga a multa qualificada), satisfazendo integralmente o crédito tributário. Nesse caso, tendo sido recomposta a ordem e efetiva a repressão administrativa, a lei considera extinta a punibilidade, impedindo a persecução penal. A subsidiariedade, como se vê, opera por força de lei”<sup>244</sup>.*

(...)

*“Enquanto o pagamento integral do montante devido, com seus acessórios, inclusive a multa administrativa, tem o efeito de extinguir a punibilidade do crime material contra a ordem tributária, o **pagamento do tributo e dos juros, sem a multa, desde que antes do julgamento, assegura, ao menos, a atenuação da pena**. O Código Penal, ao cuidar das circunstâncias atenuantes, dispõe: que sempre atenua a pena ter o agente “procurado, por sua espontânea vontade e com eficiência, logo após o*

<sup>243</sup> PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 257.

<sup>244</sup> Ibidem, p. 92.

*crime, evitar-lhe ou minorar-lhe as consequências, ou ter, antes do julgamento, reparado o dano (art. 65, III)*<sup>245</sup>. (negritei)

De igual maneira, Pedro Roberto Decomain adota a interpretação de que, tanto a correção monetária, como os juros de mora, integram o dano do art. 1º da Lei 8.137/1990:

(...)

*“Em outras palavras e transpondo o tema diretamente para o cenário do crime de sonegação fiscal cometido em face de tributo devido por outra pessoa que não o agente, inclusive pessoa jurídica da qual seja ele administrador, tem-se que o autor do crime fica obrigado a pagar o **tributo sonegado, com juros moratórios e correção monetária**, eis que desta forma é que se dá o **ressarcimento do dano**, após o trânsito em julgado da sentença condenatória*<sup>246</sup>. (negritei)

(...)

*“Diversamente, se for condenado como autor de crime de sonegação fiscal, ficando, com o trânsito em julgado da condenação, definido o seu dever de **ressarcir o dano**, e sendo este representado pelo **montante do tributo** suprimido ou reduzido, **adicionado de juros moratórios e correção monetária**, poderá a Fazenda Pública, após liquidação da sentença, promover também em face dele a cobrança do tributo, executando a sentença penal condenatória*<sup>247</sup>. (negritei)

No mesmo sentido é a opinião de Heloisa Estellita Salomão quando examina o tema: *“O emprego da expressão **qualquer acessório** no caput do art. 1.º, relativamente às obrigações tributárias, deve ser devidamente delimitado. (...) 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>248</sup> (grifo nosso)

Com efeito, sendo o art. 1º da Lei 8.137/1990 uma norma penal em branco sob o aspecto do elemento normativo ‘qualquer acessório’, Zelmo Denari e Paulo José da Costa Jr. defendem que os juros de mora integram objeto do tipo porque são acessórios<sup>249</sup>. De igual modo, Andreas Eisele compartilha da mesma opinião dos autores apontados anteriormente de que o acessório indicado no tipo abrange os juros de mora e a correção monetária<sup>250</sup>.

Anoto que não há recurso à analogia *in malam partem* para concluir que a correção monetária e os juros de mora são objeto material do art. 1º, *caput*, da Lei 8.137/1990. A exegese deriva diretamente dos elementos normativos *tributo* e *qualquer acessório*, cujos conceitos,

<sup>245</sup> PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 328.

<sup>246</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 321.

<sup>247</sup> Ibidem, p. 322.

<sup>248</sup> SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 209.

<sup>249</sup> COSTA JUNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 116.

<sup>250</sup> EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 143.

posto que importados de outros ramos do direito, são válidos à medida que há respeito ao núcleo essencial da conduta incriminadora fixada pelo legislador penal. Ademais, de acordo com as regras de processo penal contemporâneo, a proteção da vítima de qualquer crime autoriza o juiz até a fixar na sentença a reparação do dano (CPP, art. 387, IV), o que revela a tendência atual de diálogo das fontes envolvendo o ramo do Direito Penal com o ramo do Direito Civil<sup>251</sup>.

Como visto, o montante do dano penal tributário resultante do delito do art. 1º da Lei 8.137/1990 é tributo suprimido, com correção monetária e juros de mora, o que decorre de uma interpretação da arrecadação tributária enquanto bem jurídico, à mingua do qual não seria possível financiar a consecução de objetivos da república com dimensão social (CF, art. 3º).

### 3.5 Multa administrativa: resposta punitiva distinta do dano

O injusto penal do art. 1º, *caput*, da Lei 8.137/1990 tem como objeto material os elementos ‘tributo’ e ‘qualquer acessório’. Os núcleos do tipo são os verbos suprimir ou reduzir. Referidos verbos traduzem ações que recaem sobre obrigação de dar (prestação pecuniária). Por essa razão, não parece possível que a expressão ‘qualquer acessório’ inclua a ‘obrigação tributária acessória’<sup>252</sup>, a qual tem natureza jurídica de obrigação de fazer ou não fazer.

A ideia de que os verbos ‘suprimir’ ou ‘reduzir’ do art. 1º, *caput*, da Lei n.º 8.137/1990 não recaem sobre obrigação acessória é, ainda, confirmada no art. 2º, inciso I, da mesma lei, o qual também define como crime contra a ordem tributária: “*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*”. Com razão, Hugo de Brito Machado denomina o art. 2º, inciso I, da lei como delito de “*inadimplemento fraudulento de obrigação acessória*”<sup>253</sup>,

<sup>251</sup> Sobre as perdas e danos e a obrigação de pagamento em dinheiro com atualização monetária, destaca-se o art. 404 do Código Civil, o qual expressamente impõe a obrigação de atualização monetária.

<sup>252</sup> Código Tributário Nacional, art. 113, §2º: “*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*”. A doutrina de César Roberto Bitencourt critica a ideia de que acessório poderia ser interpretado como sinônimo de obrigação tributária acessória, pois essa interpretação teria o pressuposto equivocado de que a mera infração a deveres instrumentais constituiria crime. (BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 311).

<sup>253</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 391. No mesmo sentido é a doutrina de Leandro Paulsen (PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 292), James Walker Júnior e Alexandre Fragoso (WALKER JÚNIOR, James; FRAGOSO, Alexandre. **Direito penal tributário: uma visão garantista da unidade do injusto penal tributário**. Belo Horizonte: D’Plácido, 2017, p. 75-76), Andreas Eisele (EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 169), Maurício Kalache (KALACHE, Maurício.

desde que haja dolo específico de se eximir do pagamento do tributo sem, contudo, concretizar o resultado danoso para o Estado. Como visto, já existe previsão de obrigação acessória como objeto material de crime no tipo penal do art. 2.º, inciso I, da lei. Isso reforça a exclusão da obrigação tributária acessória da expressão ‘qualquer acessório’ do art. 1.º da Lei 8.137/1990.

Destaca-se, no entanto, que o descumprimento de uma obrigação tributária acessória (obrigação de fazer ou de não fazer) acaba por convertê-la em obrigação tributária principal (obrigação de dar ou pagar), conforme dispõe o art. 113, § 3.º, do Código Tributário Nacional: “*A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*” Por essa razão, uma parte da doutrina brasileira, a exemplo Andreas Eisele<sup>254</sup> e César Roberto Bitencourt<sup>255</sup>, afirma que o objeto da redução ou supressão em relação a ‘qualquer acessório’ deve incluir o inadimplemento da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento da obrigação tributária acessória.

Respeitando a divergência, comete um sério equívoco dogmático quando se inclui a multa administrativa no elemento normativo ‘qualquer acessório’. A explicação passa por uma lição do professor português Jorge Figueiredo Dias, segundo o qual os bens jurídicos protegidos pelo direito penal devem necessariamente significar concretizações dos valores constitucionais, expressamente ou implicitamente, ligados aos direitos e deveres fundamentais<sup>256</sup>. Nessa direção, a multa não representa o valor constitucional da arrecadação tributária, pois não tem funções fiscal ou extrafiscal, relacionadas ao objetivo de assegurar metas socioeconômicas.

No primeiro capítulo da pesquisa, ficou claro que a pena é a arma mais forte de que o Estado dispõe para limitar a liberdade individual. Além disso, ficou claro que a liberdade é um valor com elevado grau na hierarquia axiológica da Constituição de 1988. Infere-se, desse modo, que a pena somente será legítima no Brasil quando houver relação de mútua referência entre a ordem axiológica-jurídico constitucional e a ordem legal de bens tutelados penalmente.

A função crítica do bem jurídico, que limita o poder de punir do Estado e evita o arbítrio do intérprete da lei, exige uma interpretação conforme do elemento normativo ‘qualquer acessório’ frente ao valor constitucional da arrecadação tributária. Com efeito, a arrecadação tributária é um valor constitucional (CF, art. 145 e ss), cujo fundamento primário é a consecução dos objetivos fundamentais da República (CF, art. 3.º). Não resta dúvida que o tributo é a

---

**Crimes tributários.** Curitiba: Juruá, 2006, p. 169) e Alexandre Kern (KERN, Alexandre. **O controle penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 61).

<sup>254</sup> EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 143.

<sup>255</sup> BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 311.

<sup>256</sup> DIAS, José Figueiredo, **Questões Fundamentais do Direito Penal Revisitadas**, São Paulo: RT, 1999, p. 75.

principal receita do Estado para atingir metas socioeconômicas, por meio de funções fiscal e extrafiscal, o que tem, no limite, o objetivo de promover os direitos e deveres fundamentais.

Por sua vez, a multa tributária não possui relação teleológica com o núcleo axiológico do valor constitucional da arrecadação tributária, especialmente porque sua função no sistema jurídico é de resposta punitiva do ilícito administrativo. A multa administrativa não tem as funções fiscal ou extrafiscal de propulsão social, ou seja, não tem finalidade de garantir os objetivos fundamentais da República (CF, art. 3.º), com destaque para função social do Estado. Ao contrário do tributo que pode ser considerado um dever fundamental do cidadão, a multa administrativa passa longe de ser um dever fundamental de propulsão social o Estado <sup>257</sup>.

Por essa razão, a exegese equivocada de parcela da doutrina, que tenta incluir a multa tributária no âmbito do elemento normativo ‘qualquer acessório’, parece representar provável resquício da concepção metodológica de Honig sobre o bem jurídico. Tal concepção de um “*positivismo sem limites*” <sup>258</sup>, que inspirou o nacional socialismo na Alemanha, preocupa-se apenas com os limites da descrição legal do tipo e despreza os valores que a determinaram.

Portanto, a expressão ‘qualquer acessório’ descrita no art. 1.º, *caput*, da Lei 8.137/1990 deve ser interpretada de acordo com o valor fundamental que inspira a norma penal. Do contrário, prevalecerá o método positivista orientado por uma observação acrítica e sem análise axiológica-jurídica. Isso diverge da concepção constitucional estrita, a qual pressupõe a função crítica do bem jurídico, cujo conteúdo é identificado como valor com relevância constitucional, o que torna ilegítima a tutela penal de multa porquanto destituída de relevo constitucional.

Nesse contexto, Heloísa Estellita Salomão defende a compreensão constitucional do elemento normativo ‘qualquer acessório’ do art. 1.º, *caput*, da Lei 8.137/1990, de modo que afasta da multa tributária do núcleo axiológico do bem jurídico-penal do delito tributário:

---

<sup>257</sup> No plano internacional, a ideia de que impostos tem função de concretizar direitos fundamentais pode ser verificada na Declaração Interamericana de Direitos do Homem e do Cidadão de 1948, senão vejamos: “Art. 36. Toda pessoa tem o dever de pagar os impostos estabelecidos pela lei para a manutenção dos serviços públicos”. [https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/b.declaracao\\_americana.htm](https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/b.declaracao_americana.htm) (Acessado em 17/09/2023). Nesse sentido, Leandro Paulsen aponta que “o fundamento jurídico mediato, que permite ao legislador a instituição dos tributos, é o dever fundamental das pessoas de pagar tributos para viabilizar as atividades estatais” (PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 94).

<sup>258</sup> CUNHA, Maria da Conceição Ferreira da. **Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização**. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995 (Estudos e Monografias), p. 203.

*“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 da pena. Não é instrumento de arrecadação tributária, no sentido aqui preconizado; não possuindo relevância constitucional que autorize sua inserção nas eventuais modalidades de conduta delituosa dirigidas à proteção do bem jurídico-penal superindividual denominado arrecadação tributária”<sup>259</sup> (negritei).*

Em outra passagem de sua obra, Heloísa Estelitta Salomão novamente explica que a expressão ‘qualquer acessório’ do art. 1.º, *caput*, da Lei 8.137/1990 não autoriza incluir a multa administrativa como parte integrante do núcleo do bem jurídico, senão vejamos:

*“O emprego da expressão qualquer acessório no caput do art. 1º, relativamente às obrigações tributárias, deve ser devidamente delimitado. Como vimos, as obrigações tributárias principais que têm por objetivo o pagamento de penalidades pecuniárias, não integrando o núcleo do bem jurídico da arrecadação tributária, não podem ser erigidos 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 obrigações tributárias principais. 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>260</sup>. (negritei)*

O autor Pedro Roberto Decomain analisa o montante do dano penal tributário e dele exclui da multa no contexto da causa de aumento do grave dano à coletividade, vejamos:

*“Nesses casos, porém, para aferição do “grave dano à coletividade”, deve ser levado em consideração apenas o valor originário do tributo, acrescido dos juros de mora e da atualização monetária, mas excluído o montante das penalidades pecuniárias administrativas eventualmente aplicáveis ao devedor do tributo”<sup>261</sup>. (negritei)*

De igual maneira, o autor Leandro Paulsen analisa o princípio da insignificância no delito contra a ordem tributária e justifica a glosa da multa administrativa do montante do dano em razão da sua inadequação como significado econômico do ilícito penal em tela:

*“É ponto relevante na análise da insignificância, justamente, considerar a supressão ou redução de tributo e acessórios, não se podendo aí incluímos, de modo algum, as multas tributárias aplicadas quando da verificação da infração. Isso porque a multa é penalidade, não dimensiona a lesão à ordem tributária, constituindo, isso sim, uma resposta punitiva a essa lesão. Em face de um lançamento tributário, o tributo e a sua atualização, enquanto acessório, é que devem ser tomados em consideração para a percepção do significado econômico do ilícito. As penalidades impostas administrativamente ou judicialmente, ou seja, as multas tributárias, a*

<sup>259</sup> SALOMÃO, Heloísa Estelitta. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 193.

<sup>260</sup> *Ibidem*, p. 209.

<sup>261</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 307.

*multa penal e a prestação pecuniária substitutiva de pena privativa de liberdade não são a medida do ilícito, mas da pena*<sup>262</sup>.

Em obra dedicada ao tema, Maria Ângela Lopes Padilha afirma que a finalidade da multa é inconciliável com a finalidade de reparar o dano, vejamos: “*as multas tributárias não cumprem a função de reparar/indenizar o dano, configurando verdadeira sanção repressiva, com a finalidade primordial de punir, reprimir e repreender o ilícito tributário*”.<sup>263</sup> Inclusive, nesse sentido, é importante lembrar que o tributo, por definição, não é consequência de ato ilícito, conforme o conceito técnico definido no art. 3.º do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, conforme explicado no capítulo 2, o injusto penal previsto no art. 1.º da Lei 8.137/1990 requer a prática de condutas-meio previstas nos incisos correlatos, que estão associadas a atos, comissivos ou omissivos, de falsidades materiais ou ideológicas. Além disso, o resultado que se sucede deve ser a supressão ou redução do tributo e qualquer acessório. Dito isso, do ponto de vista dogmático-jurídico penal, a multa administrativa não integra o elemento intelectual do dolo. Afinal, não é uma exigência da lógica esperar que o agente tenha idealizado como resultado a supressão ou redução de uma multa, que sequer existiria se não cometesse os comportamentos fraudulentos instrumentais descritos nos incisos da aludida norma penal.

O equívoco de inserir a multa no âmbito do elemento do tipo ‘qualquer acessório’ significaria um efeito cascata. Isso porque seria a aplicação posterior de uma reprimenda penal sobre a reprimenda administrativa anteriormente aplicada. Sob esse ângulo, inexistente relação teleológica do citado efeito cascata com a tutela do valor fundamental da arrecadação tributária.

Portanto, o bem jurídico do crime do art. 1.º da Lei 8.137/1990, o qual é compreendido pela arrecadação tributária, orienta a exegese do montante do dano penal tributário, limitando-o ao tributo, aos juros de mora e à correção monetária, excluindo-se a multa administrativa.

---

<sup>262</sup> PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 308.

<sup>263</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 266.

## CONCLUSÃO

A pesquisa percorreu uma linha mestra muito clara de indispensabilidade da análise do bem jurídico e da estrutura do delito para a interpretação correta do tipo penal. Referido modelo é fundamental para o crime contra a ordem tributária do art. 1.º da Lei 8.137/1990, especialmente para exegese de elementos normativos associados à norma penal em branco.

A concepção constitucional de caráter estrito do bem jurídico amplia sua dimensão de cognoscibilidade na comparação relativa ao sentido literal da lei. A pesquisa considera que o bem jurídico do art. 1.º da Lei 8.137/1990 é a arrecadação tributária. Isso porque se trata de um valor concreto, determinado, com relevância constitucional e indispensável para a consecução dos objetivos fundamentais da república que estão ligados a direitos individuais e sociais.

O citado marco teórico foi essencial para o enfrentamento do problema de pesquisa, qual seja, o montante do dano do art. 1.º da Lei 8.137/1990 à luz da Constituição de 1988. Isto porque o dano penal tributário é resultado da conduta de suprimir ou reduzir o tributo e qualquer acessório, mediante atos, comissivos ou omissivos, de falsidades materiais ou ideológicas. A exegese da expressão ‘qualquer acessório’, contudo, é o ponto mais sensível do tema.

A depender da extensão do significado do elemento normativo ‘qualquer acessório’, o montante do dano penal tributário é certamente alterado. Por exemplo, o Superior Tribunal de Justiça possui atualmente posições conflitantes sobre o dano penal tributário do art. 1º da Lei n.º 8.137/1990. Se aplica o princípio da insignificância, a Corte Superior define o dano como sendo o tributo, excluído juros, correção e multa. Em oposição, se aplica a majorante do grave dano à coletividade, a Corte Superior o define como sendo tributo, juros, correção e multa. No entanto, o dano penal tributário é pressuposto conceitual e dogmaticamente não poderia variar.

Dito isso, o montante do dano penal tributário depende de obrigatória relação de mútua referência entre a ordem axiológica-jurídica constitucional e a ordem legal de bens tutelados penalmente, de modo que é ilegítima a proteção penal de valor sem relevo constitucional. A função crítica do núcleo axiológico da arrecadação tributária, cuja função fiscal e extrafiscal é vital para o Estado Democrático e Social de Direito, deve orientar a interpretação do elemento normativo ‘qualquer acessório’ previsto no art. 1º, *caput*, da Lei n.º 8.137/1990.

Portanto, a expressão ‘qualquer acessório’ deve ser entendida a partir da concepção constitucional de caráter estrito. Isso significa dizer que o legislador e o intérprete da norma não são tão livres para escolher o conteúdo do bem jurídico por trás da expressão ‘qualquer

acessório'. O intérprete do mencionado elemento do tipo deve identificar o valor constitucional da arrecadação tributária, o qual tem caráter de direito positivo e potencial vinculante.

Com esse fundamento constitucional vinculante do bem jurídico, a segunda conclusão da pesquisa é de que a correção monetária, conquanto não tenha significado de acessório do tributo, é componente indestacável da exação, por isso integra o dano penal tributário. Nesse sentido, a atualização tem a mesma natureza jurídica da quantia devida a título de tributo. Trata-se apenas de mera atualização de uma dívida de valor inadimplida e não passa de uma consequência natural da inflação para garantir a integral reparação da lesão praticada.

Além disso, o art. 97 do Código Tributário Nacional dispõe no § 2º: “*Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo*”. Se a correção monetária não é sequer majoração do tributo para fins do princípio da legalidade do Direito Tributário, com maior razão integra o tributo e não poderia ser acessória à exação, tal como uma pena, acréscimo ou *plus*.

Independentemente, seja interpretando como elemento normativo qualquer acessório, seja interpretando como integrante do elemento normativo tributo, a conclusão, em qualquer caso, é de que a correção monetária é parte do dano penal tributário causado pelo crime de sonegação fiscal. Em qualquer dessas duas perspectivas de interpretação, a atualização monetária integraria o núcleo axiológico do bem jurídico identificado como arrecadação tributária, pois a atualização manteria uma relação imanente e indissociável com o tributo, inclusive quanto a sua função fiscal ou extrafiscal para alcance de metas socioeconômicas.

A investigação conclui, ainda, que os juros de mora se inserem no elemento ‘qualquer acessório’, por essa razão integram o dano penal tributário. Segundo a regra do art. 233 do Código Civil, a obrigação de dar coisa certa abrange os acessórios. A par disso, o tributo é objeto de uma obrigação tributária principal (CTN, art. 113, §1º), cuja natureza é de obrigação de dar. Não bastasse, os juros de mora têm natureza jurídica de frutos civis, que são devidos em razão da utilização indevida do valor pelo contribuinte em detrimento do Estado. Em resumo, os juros de mora são obrigações que somente existem em função do tributo sonegado e são a ele acrescidos, conforme determinado no art. 161 do Código Tributário Nacional. Dito isso, os juros de mora integram, enquanto acessório, o núcleo axiológico da arrecadação tributária.

Em sentido diverso da correção e dos juros, a investigação revelou que a multa administrativa não reflete o bem jurídico coletivo da arrecadação tributária, por essa razão não pode significar ‘qualquer acessório’ para compor o montante do dano do art. 1.º da Lei 8.137/1990. A sanção administrativa não detém predicados da concepção constitucional do bem

jurídico: (i) relevância constitucional, (ii) instrumentalidade com relação ao bem jurídico individual e (iii) condutibilidade à dignidade da pessoa humana por relação teleológica.

Ressai a conclusão de que a multa tributária não possui relação teleológica com o núcleo axiológico do valor constitucional da arrecadação tributária, especialmente porque sua função é de resposta punitiva do ilícito administrativo. A multa administrativa não tem as funções fiscal ou extrafiscal de propulsão social, ou seja, não tem finalidade de garantir os objetivos fundamentais da República (CF, art. 3.º), com destaque à função social do Estado. O tributo pode ser considerado um dever fundamental do cidadão, que serve de instrumento para assegurar a realização de metas socioeconômicas do Estado Democrático e Social de Direito, mas a multa administrativa não é dever fundamental com objetivo de propulsão social.

No Estado Social e Democrático de Direito, em que prevalece o primado da liberdade e da justiça social, o bem jurídico com relevância constitucional é a pedra angular para limitar o poder de punir do Estado e para evitar o arbítrio do intérprete da lei penal. Dessa maneira, o elemento normativo ‘qualquer acessório’ do art. 1.º da Lei 8.137/1990 somente poderia ser interpretado a partir de um elemento material de bem jurídico com potencial vinculante.

Caso não houvesse a âncora do valor constitucional definido pela pesquisa como sendo a arrecadação tributária, a multa administrativa poderia integrar o dano penal tributário, a despeito de não se revestir de merecimento de pena à luz da Constituição. Não é possível, contudo, divorciar a dogmática jurídico-criminal da Constituição Federal de 1988, a qual é direito positivo, com potencial vinculante, apto para identificar o bem jurídico com evidente finalidade de funcionar como critério objetivo para legitimar o merecimento da pena.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário. Crimes contra a Ordem Tributária e contra Previdência Social**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ANGIONI, Francesco. **Contenuto e funzioni del concetto di bene giuridico**. Milano: Giuffrè, 1983. (Raccolta di studi di diritto penale, 32).

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. Ed. 4ª tir. São Paulo: Malheiros, 1995 (Coleção Estudos de Direito Tributário).

AYALA GOMES, Ignacio. **El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal**. Madrid: Civitas, 1988 (Civitas Monografias).

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 5. Ed. Atual. São Paulo: Saraiva, 1997.

BETTIOL, Giuseppe. *Direito Penal*, v. 1.

BINDING, Karl. **Compendio di diritto penale: parte generale**. Trad. Adelmo Borettini. Roma: Athenaeum, MCMXXvii

BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. 320 p.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal**, 8ª ed., São Paulo, Saraiva, 2003.

BRASIL. Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 24 set. 2023.

\_\_\_\_\_. Código Penal. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm). Acesso em 24 de set. 2023.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 5.172/1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em 24 de set. 2023.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 9.249/1995, Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19249.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.249%2C%20DE%2026%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201995.&text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20do%20imposto.1%C3%ADquido%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.249%2C%20DE%2026%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201995.&text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20do%20imposto.1%C3%ADquido%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias). Acesso em 24 de set 2023.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 10.684/2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao

Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.684.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm). Acesso em 24 de set 2023.

\_\_\_\_\_. Lei 8.137/1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18137.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm). Acesso em 24 de set. 2023. .

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.306.425/RS, Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Tânia Regina Alvim Araújo. Relatora Ministra Maria Thereza de Assis Moura, Sexta Turma, julgado em 10/6/2014, DJe de 1/7/2014.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus nº 412.205/PE. Impetrante: Brun Frederico de Castro Lacerda e Outro. Impetrado: Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Relator Ministro Joel Ilan Paciornik, Quinta Turma, julgada em 20/02/2018, DJe de 2/3/2018.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.849.120. Recorrente: Rogério Schlindwein. Recorrido: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Relator Ministro Nefi Cordeiro, Terceira Seção, julgado em 11/03/2020, DJe de 25/03/2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Habeas Corpus nº 106.210/CE. Recorrente José Flávio Oliveira Gomes. Recorrido: Ministério Público do Estado do Ceará. Relator Ministro Ribeiro Dantas, Quinta Turma, julgado em 06/08/2019, DJe de 13/08/2019.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Habeas Corpus nº 128.804/SP, Recorrente: Luiz Roberto Bernardelli. 5ª Turma, julgado em 15/2/2022. Recorrido: Ministério Público Federal. Relator Ministro Ribeiro Dantas, Quinta Turma, julgado em 15/02/2019, DJe de 21/02/2022

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça de São Paulo. Crime Contra a Ordem Tributária – Sonegação Fiscal – ICMS – Pretendida Absolvção – Admissibilidade – Venda de mercadoria, via postal, sem emissão de nota fiscal aos consumidores – Documento emitido, mas não enviado – Fato que não tipifica o delito – Inexistência, ademais, de dolo em fraudar o fisco – Recurso Provido nº ACrim nº 184.083-3. Relator: Prado Pereira. São Paulo, SP

BRICOLA, Franco. **Teoria generale del reato**. In: Novissimo Digesto Italiano. Turim: Utet, 1973. V. 19, p. 14.

CARVALHO, Márcia Dometila Lima de. **Fundamentação constitucional do direito penal**. Porto Alegre: Sergio Antônio 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.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 360.

COSTA, Cláudio. **Crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Revan, 2003.

COSTA JUNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

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**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

DELMANTO, Celso *et al.* **Código Penal comentado e acompanhado de comentário, jurisprudência, súmulas em matéria penal e legislação complementar**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DIAS, Jorge Figueiredo. **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

DOTTI, René Ariel. **Reforma penal brasileira**. Rio de Janeiro: Florense, p. 335.

FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Malheiros, 1996.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

EISELE, Andreas. **A Súmula Vinculante nº 24 do STF**. Revista Jurídica do Ministério Público Catarinense, v. 8, n. 18, jan./jun. 2011, p. 16.

FIANDACA, Giovanni. **Il “benne giuridico” come problema teórico e come critério di politica criminale**. Rivista Italiana di Diritto e Procedure Penale, 1982.

FISCHER, Douglas. **Os equívocos técnico, dogmático, sistemático e lógico da Súmula Vinculante nº 24 do STF**. 2020. Disponível em: <https://temasjuridicospdf.com/os-equivocos-tecnico-dogmatico-sistemático-e-logico-da-sumula-vinculante-no-24-do-stf/#sdfootnote4anc>. Acesso em: 06 set. 2023.

FRANCO, Alberto Silva. **Crimes Hediondos**. 4 ed. Ver. Atual. Ampl. São Paulo: RT, 2000

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 8ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

GRACIA MARTÍN, Luis. **Las infracciones de deberes contables y registrales tributários em derecho penal**. Madrid: Trivium, 1990, p. 50-5.

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

HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, v. 1, t. 22.

KALACHE, Maurício. **Crimes tributários**. Curitiba: Juruá, 2006.

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

JESCHECK, Hans-Heinrich; WEIGEND, Thomas. **Tratado de derecho penal: parte general**. 5. Ed. Tradução de Olmedo Cardenete. Granada: Comares, 2002.

JESUS, Damásio de. Direito Penal. 4º Volume. **Parte Especial. Dos Crimes contra a Fé Pública e dos Crimes contra a Administração Pública**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

JIMENEZ DE ASÚA, L. **Tratado de Derecho Penal**. Buenos Aires: Losada, 1964. t. 1.

LISZT, Franz Von. **Tratado de derecho penal**. 20. ed. alemã. Trad. Luis Jiménez de Asúa. 2. Ed. Madrid: Reus, 1927.

LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes Tributários. Aspectos Criminais e Processuais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2000

LUIZI, Luiz. **Bens constitucionais e criminalização**. Revista do Centro de Estudos Judiciários, v. 4, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MALHEIROS FILHO, Antônio. **Omissão de rendimentos presumidos**. Revista Brasileira de Ciências Criminais, v. 15, 1996.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. **Derecho penal econômico**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002.

MIR PUIG, Santiago. **El derecho penal em el Estado social y democrático de derecho**. Barcelona: Ariel, 1994.

MUÑOZ CONDE, Francisco Munõz; GARCIA ÁRAN, Mercedes Garcia. **Derecho penal: parte general**. 3. ed. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2010.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**, 10. Ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. Reprodução eletrofotostática do original impresso em 1965. São Paulo: Resenha Tributária, 1973

PADILHA, Maria Ângela Lopes. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015.

PAULINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. Brasília: Projecto Editorial, 2002

PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022.

POLAINO NAVARRETE, Miguel. **El bien jurídico em el derecho penal**. Sevilla: Universidad de Sevilla, 1974.

PORTILLA CONTRERAS, G. **Princípio de Intervención mínima y bienes jurídicos colectivos**. CPC, 39, 1989, p. 733.

PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: RT, 2004.

\_\_\_\_\_. **Bem jurídico-penal e Constituição**. 8. Ed. Ver. Ampl. São Paulo: RT, 2019.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Penal brasileiro**, 2 ed., RT, 2017, volume I.

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

SCHÜNEMANN, Bernd. **O princípio da proteção de bens jurídicos como ponto de fuga dos limites constitucionais e da interpretação dos tipos**. In *O bem jurídico como limitação do poder estatal de incriminar?* GRECO, Luis et al (Org.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

SCHOERPF, Patrícia. **Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais**. Curitiba: Juruá, 2010

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 684.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 32 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

SOUZA, Artur de Brito Gueiros; JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. **Direito Penal: Volume Único**. São Paulo: Atlas, 2018,

SOUZA, Artur de Brito Gueiros; COELHO, Cecília Choeri da Silva. **Criminologia do desvio no ambiente corporativo: a empresa como causa e como cura da corrupção**. In *Direito Penal Econômico nas Ciências Criminais*. SAAD-DINIZ, Eduardo et al (Org.). Belo Horizonte: Vorto, 2019.

ROXIN, Claus. **Strafrecht, Allgemeiner Teil**, I, 4ª edição, München: Beck, 2006

ROXIN, Claus. **Derecho penal: parte general – Fundamentos. La estructura de la teoría del delito**. Trad. de la 2 ed. Alemana y notas por Diego-Manuel Luzón Pena, Miguel Días y García Conlledo, Javier de Vicene Remesal. Madrid: Civitas, 1997. t. 1.

\_\_\_\_\_. **Problemas fundamentais de direito penal**. Trad. A. P. S.L. Natscheradetz, A. I. Figueiredo, M. F. Palma. Lisboa: Veja, s.d

SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Lumens Uiruris, 2003.

TAVAREZ, Juarez. **Fundamentos de Teoria do Delito**. 4. ed. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2022.

VON FEURBACH, A. **Tratado de Derecho Penal**. Trad. E. R. Zaffaroni e Irmã Hagemeir. Buenos Aires: Hammurabi, 1989.

WALKER JÚNIOR, James; FRAGOSO, Alexandre. **Direito penal tributário: uma visão garantista da unidade do injusto penal tributário**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017,

YACOBUCCI, Guillermo J. **La conducta típica em la evasión tributaria. (Um problema de interpretação normativa)**. In: ALTAMARINO, Alejandro C.; RUBINSKA, Ramiro M. (Coords.). **Derecho Penal Tributário**. Madrid/Barcelona/Buenos Aires: Marcial Pons, 2008. t.1.