

INTERPRETAÇÃO AXIOLÓGICA DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA COM BASE NOS INTERESSES SUPRAINDIVIDUAIS

Daury César Fabriz¹

Pedro Luiz de Andrade Domingos²

Fecha de publicación: 01/07/2014

SUMARIO:

1. Ordem tributária: considerações gerais. 2. Dos princípios da ordem tributária. 3. Natureza da supraindividualidade dos crimes contra a ordem tributária e previdenciária. 4. Conclusão. 5. Referências bibliográficas.

1. ORDEM TRIBUTÁRIA: CONSIDERAÇÕES GERAIS

A ordem tributária ou fiscal é reconhecida pela Constituição Federal de 1988 em seus artigos 145 a 169, escopo que integra verdadeira Constituição econômica para o tratamento de situações da ordem e do processo tributário-fiscal. São estes artigos que fundamentam os bens jurídicos tutelados pelo direito penal tributário³

Mais do que estipular princípios gerais que orientam o poder de tributar do Estado e o direito de argüir o não pagamento por seus cidadãos, são estes artigos que irão nortear todo um conjunto de leis extravagantes que visam a persecução de tributos para arrecadação por parte do Estado afim de que estes possam ser repassados aos seus

¹ Doutor e Mestre em Direito. Professor Associado da Universidade Federal do Espírito Santo.

² Graduando em Direito na Universidade Federal do Espírito Santo.

³ Sobre este tema, vide Prado, L. R. Bem jurídico penal e Constituição, p. 52 e SS.

cidadãos em forma de melhorias da infra-estrutura, investimentos sociais e na busca pela qualidade de vida da população.

O artigo 145 da Constituição Federal da República é o dispositivo que trata de quais serão as formas de tributação autorizada à União, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrarem dos cidadãos. São eles os impostos as taxas e as contribuições de melhorias.⁴

Veja que é taxativo o rol que estipula aos entes federativos a instituição de tributos, somente podendo ser possível a cobrança de um daqueles contidos no dispositivo. Além disso, o legislador buscou ter a compreensão de pessoalizar e graduar segundo a capacidade econômica do contribuinte, os limites para tipificação dos tributos a serem pagos, tendo na construção da ordem tributária a incorporação de sua função social.

Dessa forma, é defeso ao sistema financeiro e tributário nacional estar distante do compromisso maior de nossa carta magna que é a implantação de uma democracia de bem-estar social no País.

A tutela penal da ordem tributária, bem como as leis que visam combater o desvio de tributos, possui justificção na natureza supraindividual deste bem jurídico, já que os recursos oriundos das arrecadações são os que dão respaldo a capacidade de financiamento do Estado. Este por sua vez, possui o compromisso de agir em conformidade com as necessidades sociais.

Possui assento na ordem constitucional vigente, tal afirmação, quando em seu art. 170, define a ordem econômica como fundamento com origem na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, de modo a assegurar a todos existência digna conforme os ditames da justiça social. Tendo como base os princípios da soberania nacional, da propriedade privada, da função social da propriedade, da livre concorrência, da defesa do

⁴ A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

consumidor, do meio ambiente, da redução das desigualdades sociais e da busca pelo pleno emprego.

Assim, numa interpretação global, a atividade tributária do Estado, da lugar a uma política fiscal, sendo instrumento fundamental de sua política macroeconômica que visa organizar e planejar o desenvolvimento nacional afim de assegurar através de todos os mecanismos possíveis, o crescimento econômico, a distribuição de renda, a manutenção do emprego e o investimento e a qualidade de vida de sua população, sendo estes os objetivos da arrecadação tributária.

Nas palavras de Luiz Regis Prado:

“A legitimidade Constitucional para a tutela da ordem tributária radica no fato de que todos os recursos arrecadados se destinam a assegurar finalidade inerente ao Estado Democrático e Social do direito, de modo a propiciar melhores condições de vida a todos (v.g., tratamento de água e esgoto, criação de áreas de lazer, saúde, educação).”⁵

Sendo característica do Estado social promover e garantir a assistência e a solidariedade social.⁶ Dessa forma, a ordem tributária se torna um complexo sistema de arrecadação, fiscalização e política macroeconômica que visa em sua *ratio legis* a própria persecução dos interesses máximos do Estado Democrático brasileiro e não meramente a arrecadação de tributos para a manutenção de uma burocracia estatal.

Portanto, o Estado possui interesse em um sistema, onde cada contribuinte cumpra com o estipulado na sua arrecadação, por ser objetivo necessário a ser alcançado por ele, corrigir as assimetrias nacionais, de modo a termos uma sociedade com mais oportunidades para um número maior de cidadãos. É nisso que se reveste o caráter supraindividual da ordem tributária e a supremacia do interesse público em detrimento de alvitres privatísticos.

⁵ PRADO, Luiz Regis. Direito Penal Econômico: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais, crime organizado. 4ª Edição. São Paulo: RT, 2011. P. 269-270.

⁶ Assim, Musco, E. Diritto Penale Tributario. Giuffrè, Milano: 1992. P.270.

2. DOS PRINCÍPIOS DA ORDEM TRIBUTÁRIA

Segundo José Afonso da Silva, O sistema tributário nacional subordina-se a vários princípios atuam como garantias constitucionais dos contribuintes, conforme reconhece o art. 150 da Constituição que atua como cláusula limitadora do poder de tributar.⁷

Nesse sentido, adotamos sua classificação, que divide estes princípios em gerais, especiais, específicos e as imunidades tributárias. Os Princípios Gerais Expressos são aqueles que possuem tipicidade formal constitucional.

São eles os princípios da reserva da lei ou da legalidade estrita, o princípio da igualdade tributária, o princípio da personalização dos impostos e da capacidade contributiva, o princípio da prévia definição legal do fato gerador ou da irretroatividade tributária, o princípio da anualidade do lançamento do tributo, o princípio da proporcionalidade razoável, o princípio da ilimitabilidade do tráfego de pessoas ou bens, o princípio da universalidade, e o princípio da destinação pública dos tributos.

São princípios especiais os se colocam como verdadeiras vedações ao poder público, constantes dos artigos 151 e 152 da Constituição Federal. São os seguintes:

Princípio da uniformidade tributária, princípio da limitabilidade da tributação da renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e dos proventos de agentes dos Estados e municípios, o princípio de que o poder de isentar é ínsito ao poder de tributar, e o princípio da não-diferenciação tributária.

São princípios específicos, aqueles que se referem a determinados tipos de impostos. Reconhecidamente o princípio da progressividade, o princípio da não-cumulatividade do imposto e o princípio da seletividade do imposto.

Por fim, são imunidades tributárias aquelas instituídas por privilégio contido em lei ou considerações de interesse geral que excluem do poder público - Na esfera federativa que lhe compete - o poder de tributar.

⁷ SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo, 23ªed., p. 691, Ed. Malheiros Editores Ltda, 1998.

Tais imunidades possuem verdadeiro ar de *numerus clausus*, pois são previstas na Constituição Federal em seu art. 150, VI, que veda à União, Estados e Municípios instituir impostos sobre patrimônios, rendas ou serviços uns dos outros (princípio da imunidade recíproca), templos de qualquer culto, patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações; das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Há também outras figuras de imunidades na Constituição de 1988, que começam com a formulação em seu tipo descrita por “não incidirá”. Longe do objetivo de adentrar nas minúcias de cada princípio elencado, por se tratar de longos debates doutrinários e vasta bibliografia, resta-nos saber que o Direito Penal dos crimes contra a ordem tributária e previdenciária, precisa estar alinhado a tais princípios constitucionais, sob pena de não compreensão ontológica da norma.

O que dificulta a análise do caso em concreto com o espírito do legislador e o interesse supraindividual a que está submetido tais situações. É a partir destas considerações que iniciaremos nossa compreensão do tema.

O artigo 136 do Código Tributário Nacional⁸ proíbe o agente público ou privado a atuar em contrariedade com os princípios constitucionais que regulam a matéria. Ao atuar nesse sentido, estará o agente afrontado a letra de nossa carta maior, e a depender da situação legal, sua responsabilidade terá natureza penal.

Seguindo o objetivo mais fiel do Constituinte, que buscou a implantação de um Estado social e democrático, abordamos os princípios basilares do Direito Penal Tributário, adotando, o direito penal como a *ultima ratio* para estas situações, apostando em sua fragmentariedade e subsidiariedade e optando pela melhor doutrina do chamado Direito Penal Mínimo, que impõe uma atuação restrita do poder punitivo estatal. Nas palavras de Paulo de Queiroz:

“Dizer que a intervenção do Direito Penal é mínima significa dizer que o Direito Penal deve ser a 'ultima ratio, limitando e orientando o poder

⁸ “Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

incriminador do Estado, preconizando que a criminalização de uma conduta somente se justifica se constituir um meio necessário para a proteção de determinado bem jurídico. O Direito Penal somente deve atuar quando os demais ramos do Direito forem insuficientes para proteger os bens jurídicos em conflito.”⁹

Não obstante, com o intuito de proteger a arrecadação fiscal, o legislador definiu como crime as condutas lesivas à ordem tributária, previstas na Lei n. 8.137/90 e nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal, estes afetando, especificamente, a Seguridade Social.

Sendo certo que a existência econômica e política do Estado, pressupõe o pagamento de tributos por seus cidadãos, quando isso não ocorre, nasce para a ordem tributária, o Direito Penal como mecanismo de combater aqueles que transgrediram seus valores.

No entanto, para que esteja configurado um crime contra a ordem tributária é imprescindível que haja fraude, dolo, ardil do contribuinte em lesar a Fazenda Pública, pois a mera inadimplência não justifica o *jus puniendi*.

Só com base nestas premissas será possível adentrar na esfera jurídico-penal do tema em terreno seguro o suficiente para garantir a reparação da lesividade provocada em face do Estado e da sociedade, pois, aqueles que atuam contra a ordem tributária, se valem de complexos e sofisticados mecanismos para fraudar o sistema tributário e previdenciário.

Assim, interpretar esse dano a partir da compreensão supraindividual que o recurso não arrecadado possui, bem como o prejuízo social que determinada coletividade suporta quando isso ocorre, é nossa singela intenção neste artigo.

3. NATUREZA DA SUPRAINDIVIDUALIDADE DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E PREVIDENCIÁRIA

Buscamos apresentar a ordem tributária como um sistema de caráter supraindividual pelos princípios lógico-constitucionais já demonstrados, tendo em vista que o bem jurídico tutelado é a coletividade.

⁹ QUEIROZ, Paulo. Sobre a Função do Juiz Criminal na Vigência de um Direito Penal Simbólico. IBCrim, nº 74, 1999.

A defesa dessa premissa se dá a partir de uma compreensão de que vivemos em uma sociedade pós-moderna. Nesse sentido, preferimos adotar a compreensão de pós-modernidade de Bauman que define nossa sociedade contemporânea como sociedade da modernidade fluída, sendo

“algumas vezes a opinião de que a sociedade contemporânea (que aparece sob o nome de última sociedade moderna ou pós-moderna, a sociedade da “segunda modernidade” de Ulrich Beck ou, como prefiro chamá-la, a “sociedade da modernidade fluída”¹⁰

Para o autor, essa modernidade se torna fluída, desconcentrada, pulverizada, de massas. Tal situação a torna uma sociedade de consumidores onde as relações jurídicas se estabelecem de acordo com a teoria do risco de Ulrich Beck¹¹ em que cada vez menos, os negócios jurídicos se estabelecem de forma direta, sendo impossível ao Estado estabelecer o controle direto sobre todas as operações.

Nasce para alguns, os conceitos de direitos difusos e coletivos que o direito passa a tutelar e defender, no momento em que o legislador cada vez mais, vem buscando atualizar o sistema jurídico a esta nova ordem.

Trata-se de uma ressignificação do Direito que se afirma, agora, na proteção das massas diante desse cenário de incertezas provocado por uma sociedade de massas. Assim, problemas e conflitos da sociedade são substituídos por outros que se originam da “produção, definição e divisão dos próprios riscos produzidos de maneira técnico-científica”.¹²

Nesse sentido, o direito penal também precisou de uma profunda transformação, principalmente quanto a seu objeto tutelado, tendo em vista que a criminalidade na atualidade aparece cada vez mais imbricada com atividades lícitas e, por isso, de difícil visibilidade, como bem vislumbra Maria Auxiliadora Minahim.¹³

¹⁰ Bauman, Zygmunt. *Modernidade Líquida*, Rio de Janeiro. Ed. Zahar. 2001. p. 31

¹¹ Para o conceito de “sociedade do risco”, confira-se o clássico de Ulrich Beck, *Sociedade de risco – rumo a uma outra modernidade*. São Paulo: Editora 34, 2010.

¹² BECK, Ulrich, apud SANCHEZ, Jesus Maria Silva. *A expansão do Direito Penal: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais*. São Paulo: RT, 2002, p. 29.

¹³ MINAHIM, Maria Auxiliadora. *Direito Penal e Biotecnologia*. São Paulo: RT, 2005, p. 50.

Acrescente-se a isso, a revolução tecnológica da atualidade que pelo seu caráter competitivo, vem empurrando à marginalidade muitos indivíduos que passam a constituir fonte de riscos pessoais e patrimoniais aos demais membros, quando não se encaixam nessa nova ordem.

Por conseqüência a tecnologia é utilizada a serviço do crime, exemplificada pela chamada *ciberdelinqüência* (delitos associados aos meios informáticos e à internet), e pela criminalidade organizada, cujos grupos podem operar internacionalmente na sociedade pós-moderna, às margens da legalidade, sem que o Estado dê conta de perceber e punir, seja pela ocultação de valores, seja pela inovação constante de tirar as operações financeiras do foco de acompanhamento estatal.

Com a pretensão de responder à demanda, diante do novo quadro de condutas ilícitas, o Direito Penal precisa estar completamente transformado e diferente daquele que se firmou com o Iluminismo, para abrigar tipos penais em branco e abertos, com o objetivo de imprimir conceitos e valores para não engessar o poder punitivo do Estado face as constantes mutações e inovações deste tipo de crime.

A justificativa para a legalidade dessa nova técnica de construção axiológica dos tipos é de suma importância, haja vista que na sociedade de risco, cada vez mais, determinados tipos de condutas produzem danos de aviltada gravidade não apenas entre os sujeitos diretos da relação jurídica, mas a toda coletividade reflexamente por conta do objeto realizado.

São as relações do consumo, da ordem econômica, do sistema financeiro e também da ordem tributária e previdenciária. Relações que na contemporaneidade o direito penal precisa tutelar.

Por isso o Direito Penal Econômico, que atua numa seara extrapolando o direito penal clássico para se justificar na esfera constitucional, administrativa, nas relações do consumo e em outras instâncias jurídicas e sociais.

Roxin percebe com lucidez a impossibilidade de limitação da tutela penal aos bens jurídicos individuais, entendendo que certos

pressupostos indispensáveis à vida em comum como os próprios “bens da comunidade” são merecedores desta proteção.¹⁴

Ademais, afirma que a única restrição prévia à eleição destes bens jurídicos reside na própria Constituição, e lança um conceito de bem jurídico vinculado político-criminalmente, derivado da Lei Fundamental com base na liberdade do indivíduo e nos limites da capacidade punitiva do Estado.¹⁵

Entretanto, para dar conta dessa situação que demanda o direito penal, a própria Ciência jurídica precisa ser reformulada, de modo a aceitar que o caráter punitivo destes atos ilícitos supraindividuais, seja concebido primeiro na esfera administrativa. O que traz a baila conceitos como o Direito Penal Administrativo.

Como há certa dificuldade no entrosamento entre o direito penal clássico e o que chamamos de direito penal do risco, a existência de um direito penal administrativo é a saída para a manutenção coerente da compreensão do Direito Penal como a *ultima ratio* na esfera punitiva, criando condições para que na esfera administrativa, em determinadas situações ilícitas, o Estado consiga condenar e apenar agentes, de modo a efetivamente reparar os danos pecuniários provocados, ficando para o direito penal clássico a persecução de situações em que o direito penal administrativo não dê conta.

Silva Sanchez aponta, em face das dificuldades de entrosamento da dogmática do Direito Penal clássico e do novo Direito Penal do risco, como alternativa, a transferência da função de tutela jurídico-penal para esse novo Direito no âmbito do Direito Administrativo, nele incluído o Direito Administrativo Sancionatório.

Propõe ainda um Direito Penal de três velocidades: no primeiro, haveria a possibilidade de admissão de um modelo de menor intensidade garantística dentro do Direito Penal sempre que as sanções previstas para os ilícitos correspondentes não fossem de prisão; no segundo, em casos em que são impostas penas de prisão, entende que deve-se manter o rigor dos pressupostos clássicos de

¹⁴ ROXIN, Claus. Apud SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. Direito Penal Supra-individual. São Paulo: RT, p. 52

¹⁵ ROXIN, Claus. Problemas Fundamentais de Direito Penal. Lisboa: Vega Universidade, 1996, p. 27 e ss.

imputação de responsabilidade; no terceiro, o jurista trata do “Direito Penal do Inimigo” de Jacobs, no qual a pena de prisão concorre com a ampla relativização das garantias político-criminais, regras de imputação e critérios processuais, a serem utilizados como instrumento de abordagem de fatos em emergência.¹⁶

Claus Roxin¹⁷ registra que em cada situação histórica e social de um grupo humano, os pressupostos imprescindíveis para a existência em comum, se concretizam numa série de condições valiosas como por exemplo, a vida, a integridade física, a liberdade de atuação ou a propriedade, as quais todo mundo conhece; numa frase, “o Direito Penal tem que assegurar esses bens jurídicos, punindo a sua violação em determinadas condições”.

Prossegue Roxin, aduzindo que, no Estado moderno, junto a esta proteção de bens jurídicos, surge a necessidade de garantir, se necessário, através dos meios do Direito Penal, o cumprimento das prestações de caráter público de que depende o indivíduo no quadro da assistência social por parte do Estado. Assim, para ele:

“Essa dupla função, o Direito Penal realiza uma das mais importantes das numerosas tarefas do Estado, na medida em que apenas a proteção dos bens constitutivos da sociedade e a garantia das prestações públicas necessárias para a existência possibilitam ao cidadão o livre desenvolvimento de sua personalidade, que a nossa Constituição considera como pressuposto de uma condição digna.”

Portanto, a tutela penal dos bens supra-individuais tem ligação primordial com o indivíduo enquanto pessoa e cidadão, sendo este, o grande destinatário de toda a norma jurídica. Dessa forma, toda matéria com este caráter - ainda que não possua o condão clássico penal onde um sujeito provoca dano direto a outro e por isso comete ato ilícito punível – precisa ser regulada pelo direito penal de modo a garantir a tutela dos interesses e necessidades individuais da coletividade.

¹⁶ SANCHEZ, Jesus Maria Silva. A expansão do Direito Penal: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais. São Paulo: RT, 2002, p.150.

¹⁷ ROXIN, Claus. Problemas Fundamentais de Direito Penal. Lisboa: Vega Universidade, 1996, p. 27 e ss.

Há “justificativa sob o ponto de vista axiológico-constitucional, da inclusão na esfera do direito penal”, o que enseja a realização de “estudos que inspirem sua construção dogmática”.¹⁸

Como então adequar o princípio da lesividade a situações em que se pretende proteger sob a esfera penal bens jurídicos supra-individuais?¹⁹ Propomos a adotar a classificação de Faria Costa, que percebe certa gradação da ofensividade. Para ele a ofensividade pode “estruturar-se em três níveis, todos eles tendo como horizonte compreensivo e integrativo a expressiva nomenclatura do bem jurídico: dano/violação; concreto por em perigo e cuidado-de-perigo”.²⁰

Estes três níveis da ofensividade são respectivamente aos crimes de dano, de perigo concreto e de perigo abstrato, sendo estes últimos aqueles que possuem fundamento no desvalor do cuidado de perigo, ou seja, “consistem em proibir conduta que seja apta a vulnerar algum bem jurídico”.²¹

A tipificação dos delitos que protegem estes bens supra-individuais há de se realizar na forma de “perigo abstrato”. No entanto, a delimitação deste tema no Direito Penal que cuida de situações abstratas é um dos grandes impasses da atualidade.

Renato Silveira para resolver esse impasse, sustenta que a valorização social do interesse protegido é uma saída para não eximir as garantias constitucionais da inexistência de crime sem prévia cominação legal que o defina, que para os críticos é o “calcanhar de Aquiles” dos crimes de perigo abstrato em normas penais em branco.

Segundo o autor, o conceito de prejuízo social pode ser aferido com base na conexão entre os níveis culturais e econômicos. Dessa forma o critério da comprovação danosa não deve ser aplicado de maneira radical. Situações existirão em que o dano não será evidente ou direto. Entretanto, devido à função do agente no corpo do sistema

¹⁸ NEVES, Sheilla Maria da Graça Coitinho das. A Criminalidade na Sociedade Pós-Moderna: globalização e tendências expansionistas do direito penal. Revista da Associação Brasileira de Professores de Ciências Penais. São Paulo: RT, v. 5, p. 290

¹⁹ SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. Direito Penal Supra-individual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p.65

²⁰ COSTA, José Francisco de Farias. Apud SILVA, Ângelo Roberto Ilha da. Dos Crimes de Perigo Abstrato em Face da Constituição. São Paulo: RT, 2003, p. 95.

²¹ COSTA, José Francisco de Farias. Apud SILVA, Ângelo Roberto Ilha da. Dos Crimes de Perigo Abstrato em Face da Constituição. São Paulo: RT, 2003, p. 96.

e a prática, irão demonstrar a danosidade, que já é do conhecimento comum, “tendo sido anteriormente atestada”.²²

Nesse conceito é possível discernir as situações fáticas que podem justificar em tese a imputação de condutas de perigo abstrato em face de danos que são efetivamente reais e de grande monta.

Não se pode perder de vista que a utilização dos tipos de perigo abstrato para a proteção penal de bens jurídicos transindividuais ocorre porque faz parte, muitas vezes, da “natureza das coisas”. Nesse sentido a própria Carta Magna se preocupou em assinalar os bens jurídicos imprescindíveis à humanidade.

Todavia, é importante observar que embora os crimes de perigo possam ser muitas vezes estruturados para a proteção dos bens supra-individuais, eles devem estar focado a um mínimo indispensável de condutas, sob pena de contribuir sobremaneira para a expansão do Direito Penal, o que ofende aos princípios fragmentários e de *ultima ratio* conquistados pela secularização e pelo qual devem ser mantidos em primazia.

Discordamos, portanto de qualquer investida no sentido de técnicas de redação legislativa e interpretação desses tipos que não sejam suficientemente concretos. Não devem “se deixar cair nas armadilhas de uma técnica legislativa casuística”.²³

Ademais, o bem jurídico a ser protegido pela norma de perigo abstrato deve ser aferível do próprio complexo de valores constitucionais e devem estar atrelados com o respeito à dignidade da pessoa humana.

Outra situação não menos importante é a construção legislativa de normas penais em branco, muito utilizada no direito penal econômico devido a sofisticação destes crimes e a inovação quase que diária daqueles que praticam tais ilicitudes. Claus Roxin propõe uma estruturação destes tipos numa forma que atenda ao princípio da determinação, na construção topológica e sistematização dos deveres de cuidado no eficaz preenchimento da norma formulada em branco, como comumente ocorre nos delitos de dever.²⁴

²² SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. Op. Cit.,p.66-67.

²³ SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. Direito Penal Supra-individual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p.70.

²⁴ ROXIN, Claus. Política Criminal e Sistema Jurídico-Penal. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 44/45.

Sem querer esgotar o tema sobre tais normas penais em branco, busca-se apenas trazer algumas premissas necessárias para justificar a legitimidade de alguns tipos, haja vista ser este tema de formulação em fase inicial na contemporaneidade.

Nesse sentido, corroboramos com a interpretação jurisprudencial em situações em que a lei nada aduz e na posituação de leis que tratem seus dispositivos numa nova dogmática jurídico-penal que acolha a responsabilização da pessoa jurídica, aceite a autoria mediata por via do domínio da organização nos casos dos crimes organizados ou até a autoria de escritório que descreve Zaffaroni e Pierangeli.²⁵

4. CONCLUSÃO

No que tange aos objetivos deste artigo, buscamos um olhar na interpretação dos crimes contra a ordem tributária e previdenciária diferenciado, por serem crimes que trazem dano de grande monta à coletividade, pois o cometedor destes tipos não apenas deixa de recolher tributos ou contribuições para a manutenção do Estado, como contribui ainda que não tenha essa noção, para a inviabilidade de políticas públicas que promovam oportunidades para os desiguais e qualidade de vida para os trabalhadores e para a população que necessitam destes recursos.

É partindo da ótica de que os princípios abstratos de nossa Carta Política na atualidade precisam ser perseguidos com o intuito de garantir a materialização dessas situações, que enxergamos o dano supraindividual dos agentes que cometem crimes tributários e previdenciários.

Pois o Estado ao não receber o que lhe era devido através de sua arrecadação, se torna vítima. E então, representando diretamente aqueles a que deve servir e financiar seu desenvolvimento, tem a obrigação de punir o cometedor desse tipo de ilícito e buscar mecanismos de persecução do valor desviado, a fim de garantir a

²⁵ A autoria de escritório é uma forma de autoria mediata que pressupõe uma máquina de poder, que pode ocorrer tanto num Estado em que rompeu com toda a legalidade, como numa organização paraestatal (um Estado dentro do Estado), ou como uma máquina de poder autônoma mafiosa, por exemplo. Não se trata de qualquer associação para delinquir, e sim, de uma organização caracterizada pelo aparato de seu poder hierarquizado, e pela fungibilidade de seus membros (se a pessoa determinada não cumpre a ordem, outro a cumprirá; o próprio determinador faz parte da organização). (ZAFFARONI, Raúl; PIERANGELI, José Henrique. Manual de Direito Penal Brasileiro São Paulo, Revista dos Tribunais, 2004, p. 647).

concretude material da dignidade dos sujeitos ao qual o Estado e toda a sociedade possuem responsabilidade constitucional e que o praticante destas condutas ilícitas lesionou.

Dessa forma, o criminoso tributário e previdenciário, ao praticar ato lesivo à ordem tributária e previdenciária, não apenas tira recursos de um Estado imaterial ou imperfeito, mas provoca decisivamente um dano maior aos sujeitos sob o qual os valores não arrecadados teriam destino, prática que deve ser abominada numa democracia social que possui amparo em nossa ordem constitucional vigente.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALONSO PÉREZ, Francisco. *Delitos contra El patrimonio y contra El orden socioeconômico*. Madrid: Colex, 2003.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a Previdência Social*. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 1997.

ANDREUCCI, Ricardo Antunes. *Direito Penal administrativo e ilícito fiscal*. Revista dos Tribunais, São Paulo: RT, v 417, 1970.

AZEVEDO, David Teixeira de. *Doutrinas essenciais de Direito Tributário*, VIII. São Paulo: RT, 2011.

BAJO FERNÁNDEZ, Miguel; **Bacigalupo**, Enrique. *Derecho Penal Económico*. Buenos Aires: Hammurabi, 2004.

BARETTA, Gilciane Allen. *Os crimes fiscais e previdenciários: A extinção da punibilidade*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

BARRO-ETAVERNÃ, Diego Gustavo. *Derecho Penal Económico. Delitos tributarios: propuestas para um Derecho Penal tributário respetuoso de los principios y garantías penales*. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo: RT, v. 83,2010.

CERNICCHIARO, Luiz Vicente. *Direito Penal tributário: observações de aspectos da teoria geral do direito penal*. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo: RT, v. 11, 1995.

CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio. *Problemas actuales del delito fiscal*. *Derecho Penal Económico*. Madri: CJCP, 2001.

DELMAS-MARTY, Mireille; **GIUDICELLI-DELAGE**, Geneviève. *Droit Pénal des Affaires*. Paris: Puf, 1990.

FARIA JUNIOR, César de. *Crimes contra a ordem tributária*. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo: RT, v. 5, 1994.

GRACIA MARTÍN, Luís. *Nuevas perspectivas del Derecho Penal Tributário*. Actualidad Penal. Madrid: La Ley, 10, 1994.

- JARDIM**, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- KALACHE**, Maurício. *Crimes tributários: uma análise de estrutura do tipo penal dos artigos 1] e 2º. Da Lei 8.137, de 27.12.1990*. Curitiba: Juruá, 2006.
- MACHADO**, Hugo de Brito. *Prévio esgotamento da via administrativa e ação penal nos crimes contra a ordem tributária*. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo: RT, v. 15, 1996.
- OLIVEIRA**, Antônio Cláudio Mariz de. *Reflexões sobre os crimes econômicos*. Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo: RT, n. 11, 1995.
- PAULINO**, José Alves. *Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei 8.137/90*. Brasília: Brasília jurídica, 1999.
- PEIXOTO**, Marcelo Magalhães; **ELALI**, André; **SANT'ANNA**, Carlos Soares (coord.) *Direito Penal Tributário*. São Paulo: MP, 2005.
- RIBAS**, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Questões relevantes de Direito Penal tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997.
- RIOS**, Rodrigo Sánchez. *O crime fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998.
- ROBERT**, Jacques-Henri; **MATSOPOULOU**, Haritini. *Traité de Droit Penal des Affaires*. Paris: PUF, 2004.
- SCHOLZ**, Leônidas Ribeiro. *A criminalidade contra a ordem tributária no universo do Direito Econômico*. Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo: RT, n. 30, 2000.
- SILVA**, Juary C. *Elementos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- SILVA**, Marco Antonio Chaves da. *Autoria coletiva em crimes tributários*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- SILVA**, Rita de Cássia Lopes da. *Direito Penal e sistema informático*. São Paulo: RT, 2003 (Série Ciência do Direito Penal contemporânea – v. 4)
- SOUTO**, Marcos Juruena Villela. *Ordem econômica na Constituição*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: RT, n. 32, 2000.
- TOLEDO Y UBIETO**, Emilio Octavio (coord). *Delitos e infracciones contra La hacienda publica*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2009.
- VERDESOTO GOMÉZ**, Marta. *El sistema de infracciones y sanciones de la ley general tributaria*. In: **TOLEDO y UBIETO**, Emilio Octavio (coord). *Delitos e infracciones contra La hacienda pública*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2009.