

Notas sobre a tributação como bem jurídico coletivo

Notes on taxation as collective legal interest

André Folloni¹

Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Brasil
andrefolloni@gmail.com

Natália Brasil Dib²

Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Brasil
nataliabrasildib@yahoo.com.br

Resumo

O presente trabalho tem por tema os bens jurídicos tutelados pelo direito tributário frente aos ditames constitucionais inaugurados em 1988. A multiplicidade de bens jurídicos tutelados pelas normas constitucionais, no âmbito do direito tributário, determina a necessidade de ampliação do estudo desse ramo do direito, a fim de incluir análises não somente quanto ao bem jurídico individual (propriedade) – tutelado pelas normas que limitam o poder de tributar –, mas também a análise do bem jurídico coletivo, representado pela arrecadação tributária. A Constituição de 1988 determina funções ao Estado, dentre elas a promoção de direitos fundamentais. Esta promoção, por sua vez, se dará, financeiramente, por meio da arrecadação tributária. Esta perspectiva implica o reconhecimento de uma relação entre a coletividade e a arrecadação tributária. Diante disso, considerando a complexidade de relações com as quais o direito tem que lidar, bem como o reconhecimento de funções estatais, este trabalho pretende analisar o bem jurídico arrecadação tributária. Para tanto, utiliza o conceito de bem jurídico já muito bem desenvolvido pelo direito penal, de modo a encontrar uma denominação que atenda aos anseios de estudo para o direito tributário.

Palavras-chave: bem jurídico, bens jurídicos coletivos, tributação, direitos fundamentais, desenvolvimento.

Abstract

This essay aims to study the institute of legal interest protected by tax law vis-à-vis the constitutional dictates inaugurated in 1988. The multiplicity of legal rights protected by constitutional provisions under tax law determines the expansion of the

¹ Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Rua Imaculada Conceição, 1155, 80.215-301, Curitiba, PR, Brasil.

² Mestranda em Direito Econômico e Socioambiental pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Rua Imaculada Conceição, 1155, 80.215-301, Curitiba, PR, Brasil.

study of this branch of law to include an analysis not only of the individual legal asset (property) – safeguarded by the rules that limit the power to tax – but also an analysis of the collective legal right, represented by tax revenues. The 1988 Constitution determines some state functions, and among them is the promotion of fundamental rights. This promotion happens, financially, through tax revenues. This perspective implies the recognition of a relationship between the community and the tax revenues. Therefore, considering the complexity of relations with which law must deal and the recognition of state functions, this study aims to examine the legal interest that is tax collection. For this, it uses the concept of legal interest already very well developed by criminal law in order to find a concept that corresponds to tax law.

Keywords: legal interest, collective legal interests, taxation, fundamental rights, development.

Introdução

A consagração, na Constituição de 1988, de direitos, deveres e objetivos fundamentais da República trouxe novo olhar para o estudo da tributação e suas funções no Estado Democrático de Direito. Essa tríade, sobre a qual se constrói o Estado brasileiro, passou a conflitar com a proposta epistemológica do direito tributário tradicional, pautada no estudo da sua estrutura, de forma reduzida à disciplina da norma jurídica tributária. Essa nova ordem passou, então, a determinar que novas dimensões fossem incluídas no estudo do direito tributário, pois o modo de fazer a “ciência” deste ramo do direito viu-se em descompasso com a realidade e, por consequência, com os ditames constitucionais. Aliado a isso, o reconhecimento de direitos e deveres, muitas vezes, conflituosos, exige a capacidade da ciência do direito em lidar com a complexidade da realidade sobre a qual atua. Por consequência, emerge a necessidade de transformação do direito tributário tradicional, para que expanda suas fronteiras, alcançando em seu estudo aspectos anteriormente desprezados pelo reducionismo da perspectiva que o pautava.

Entre os temas que surgem como essenciais ao estudo do direito tributário situa-se o bem jurídico. Por longo período, sua análise manteve-se dormente no direito tributário, que se manteve adstrito ao denominado “mínimo irreduzível” – a norma jurídico-tributária. A proposta deste artigo é, desta forma, retomar a ideia de bem jurídico no direito tributário, especialmente em sua vertente coletiva, face à emergente necessidade de retomada da relação entre o cidadão e a arrecadação tributária, em razão dos objetivos estabelecidos constitucionalmente. Para tanto, o texto se inicia pelo exame do ambiente teórico contemporâneo do direito tributário; segue pela proposta de deslocamento do seu foco

de análise, da norma para a pessoa; aprofunda, então, a noção de bem jurídico e a aplica ao direito tributário; e, ao final, pensa a arrecadação tributária como bem jurídico coletivo.

A análise é feita por meio de revisão bibliográfica sobre o tema e tem como método o estudo interdisciplinar entre direito tributário e direito penal, ramo este que há mais de dois séculos se dedica ao estudo do bem jurídico. Para tanto tomamos como marco teórico o funcionalismo de Claus Roxin e a proposta de conceito de bem jurídico de Eugenio Raúl Zaffaroni.

O ambiente teórico contemporâneo no direito tributário

O estudo do direito tributário tem sofrido mudanças nos últimos anos. Estamos em um momento de clara superação da perspectiva hoje tradicional, inaugurada na década de 1960 do século passado, pela obra de Alfredo Augusto Becker. Aquela era uma visão excessivamente cientificista do direito e, particularmente, do direito tributário, baseada fortemente nos pressupostos epistemológicos do século XIX (empirismo, reducionismo, solipsismo), nos pressupostos filosóficos da primeira fase da filosofia da linguagem (atomismo lógico, neopositivismo, ênfase no plano sintático) e no positivismo jurídico de matriz kelseniana (normativismo, formalismo, dualismo entre vontade e razão). Essa perspectiva, apostando alto no método de redução das complexidades do objeto, em larga medida isolou o direito tributário tanto do seu entorno jurídico quanto de seu ambiente socioeconômico, de modo a restringi-lo quase que somente à análise da obrigação tributária e de seu fato gerador – ou, se se preferir, da norma tributária (Borges, 2013, p. 107; Greco, 2011, p. 1; Folloni, 2013, p. 57; Folloni, 2014a, p. 24; Ávila, 2012, p. 224; Bobbio, 2007, p. 3).

Se perscrutarmos os escritos jurídico-tributários que emergiram na origem desse movimento científico, perceberemos que o cenário brasileiro entre a Constituição de 1946 e a Emenda Constitucional n. 18/1965 era permeado por forte insegurança jurídica na relação Estado-contribuintes, gerada por vários fatores: confusão entre direito financeiro e direito tributário, falta de um código tributário ou de disciplina jurídico-positiva sistematizada da matéria, ausência de disciplinas especializadas nas faculdades de direito – e, então, carência de professores e de doutrina jurídica tributária. Essa situação, aliada ao regime totalitário instaurado em 1964, não permitiu senão a construção de um direito tributário baseado, por um lado, na noção de legalidade estrita e interpretação restritiva e, de outro, na ideia de limites constitucionais ao poder de tributar (Barroso, 2007, p. 3; Greco, 2009, p. 170, 2011, p. 8, 2008, p. 3; Folloni e Dib, 2014, p. 120).

Com a promulgação da Constituição de 1988, já após duas décadas de estudos consolidados de direito tributário no Brasil, novas perspectivas são inauguradas, exigindo leituras inovadoras e teorias criativas sobre a tributação e sua regulação jurídica. A principal mudança de foco é a superação da visão formalista, baseada na regra jurídica de incidência e nas regras constitucionais de competências, destinadas a delimitar as possibilidades de tributação, para integrar outras dimensões normativas e políticas que demandam tratamento teórico diferenciado.

A Constituição atual funda-se em uma tríade de direitos fundamentais, deveres fundamentais e objetivos fundamentais. A teoria do direito tributário, até então, estava direcionada apenas à proteção de direitos individuais potencialmente oprimidos pela tributação, mas doravante deve incluir, em suas preocupações, também os direitos sociais cujo financiamento depende da arrecadação, os deveres fundamentais da cidadania, entre os quais se inclui o dever fundamental de pagar tributos, e os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: construção de uma sociedade livre, justa e solidária; garantia do desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza e da marginalização; redução das desigualdades; promoção do bem de todos, sem preconceitos e outras formas de discriminação.

Quando a regulação jurídica da tributação se insere nesse sistema complexo de direitos individuais, direitos sociais, deveres fundamentais e objetivos fundamentais, a teoria do direito tributário perde a justificativa jurídico-constitucional para se voltar exclusivamente à norma tributária de incidência e às normas constitucionais de competência. Se essas normas permanecem como objeto do direito tributário, esse objeto se am-

plia e se abre para outras normas, princípios e valores constitucionais que não são desprezíveis nem no exame científico da disciplina jurídica atual da tributação, nem na projeção de disciplina jurídica futura para uma tributação melhor e mais justa. Quando a ciência contemporânea dirige seu interesse para os sistemas complexos e para as interações entre os vários aspectos e planos da realidade produzem emergências e determinam a qualidade dos próprios agentes em interação, por efeito de causação descendente (*downward causation*), a ciência do direito tributário perde a justificativa epistemológica que sustenta sua pretensão de separar as normas tributárias de competência e de incidência da realidade em que se insere, formada por elementos jurídicos, sociais, econômicos, políticos, culturais, etc. em constante interação e transformação (Campbell, 2013, p. 144).

A inclusão de direitos, deveres e objetivos fundamentais na Constituição ampliou a área de atuação do Estado, ampliando intensamente as suas funções de transformação da realidade social (Bobbio, 2007, p. 13; Ferraz Junior, 2005, p. 208; Barroso, 2007, p. 9; Folloni, 2012, p. 23; Hachem, 2013, p. 137; Velloso, 2014, p. 23; Nabais, 1998, p. 55). Por consequência, o direito enquanto instrumento do Estado demanda também novas análises. Nesses novos elementos teóricos inclui-se aquilo que Norberto Bobbio, ainda na década de 1970, chamaria de função promocional do direito: o Estado amplia sua atuação, deixando de ser mero garantidor de direitos individuais e passando a atuar também de forma ativa, tanto na garantia daqueles direitos quanto, também, na promoção de direitos sociais e coletivos (Balbin, 2011, p. 118; Sarlet, 2010, p. 268; Streck, 2008, p. 21; Bobbio, 2007, p. 71).

Essa expansão das funções do Estado e, por consequência, das funções do direito, traz novas exigências ao estudo do direito tributário, que deixará de ser apenas baseado na norma tributária e merecerá novos enfoques.

Em busca de novas respostas, muitos autores têm trabalhado em novas perspectivas do direito tributário. Sem maiores pretensões, podemos lembrar alguns: Marco Aurélio Greco, com o deslocamento da estrutura à função; José Souto Maior Borges, que trabalha com estudo interdisciplinar, resgatando influências no direito tributário que, pela sua autonomia didática, foram desprezados; Humberto Ávila, trazendo ao direito tributário a teoria da argumentação e a teoria da argumentação jurídica como instâncias de controle do discurso jurídico; Luís Eduardo Schoueri, que integra à sua interpretação as questões de direito econômico e das denominadas normas indutoras; André Folloni, que busca na ciência da complexidade elementos para estudo

do fenômeno tributário; Renato Lopes Becho, que toma a filosofia como patamar de interpretação do direito; Ricardo Lodi Ribeiro, que tem se preocupado com as relações entre tributação e desigualdade; Hugo de Brito Machado Segundo, buscando na epistemologia a refundação da ciência do direito tributário. Todos esses autores, e muitos outros, estão trabalhando, e dessas novas produções vem emergindo um novo direito tributário.

Deslocando perspectivas: da norma ao cidadão, do tributo à pessoa, do direito ao sujeito

A mudança de perspectiva na doutrina do direito tributário, em boa medida, é consequência de dois significativos fatores: uma mudança histórica e política, com a alteração das funções do direito e do Estado nas constituições europeias e americanas após a Segunda Guerra Mundial, e uma mudança teórica do direito, para acompanhar essas alterações, com a inserção de preocupações novas como a teoria dos princípios, as renovadas relações entre direito e moral, e as preocupações com equidade, razoabilidade e proporcionalidade (Grossi, 2004, p. 78; Folloni e Dib, 2014, p. 120; Greco, 2009, p. 167, 2011, p. 16).

Os ideais revolucionários do século XVIII, calcados na garantia de direitos civis e políticos (direitos individuais), consagrava o denominado Estado de Direito, cujo objetivo precípuo se consubstanciava na limitação do Estado perante o cidadão. Veja-se que tal perspectiva se confirmava frente a um contexto histórico em que eram separadas as monarquias absolutistas, nas quais o Estado se confundia com o soberano, de modo que os súditos a eles serviam, sem direito a contrapartida. A ruptura com esse modelo, por consequência, exalta os direitos individuais, que passam a ser a base dos Estados erigidos a partir das Revoluções (principalmente francesa e norte-americana), em especial a proteção do direito à propriedade (muito em razão do caráter burguês da revolução na França e agricultor nos EUA). Naquele momento histórico, pensar numa atuação estatal para além de garantia de direitos civis era descabido; ao Estado cabiam, apenas, limites (Canotilho, 2000, p. 56; Miranda, 2002, p. 44; Bonavides, 2012, p. 580; Greco, 2009, p. 168; Bobbio, 2007, p. 64). Nesse ambiente, o tributo era compreendido, preponderantemente, enquanto expropriação do patrimônio, ou seja, enquanto afronta a direitos individuais, merecedor de limites pelo direito. Daí a emergência da noção de limites constitucionais ao poder de tributar.

Nesse cenário, prolongado por mais de um século, desenvolve-se uma teoria do direito que, em boa medida,

atinha-se apenas à estrutura do ordenamento. Partindo de um ideal de direito enquanto ciência, a teoria kelseniana, por exemplo, propositada e decididamente isola o estudo do direito de valores. Incluir no estudo jurídico valores seria o mesmo que o descredenciar enquanto ciência, pois são aspectos que não se submetem a critérios de verdade e falsidade e, portanto, não são científicos. A definição do direito, para Kelsen, pode abstrair conotações morais, restringindo-se a registrá-lo como uma específica técnica de organização social (Kelsen, 2005, p. 8; Grossi, 2004, p. 70; Ferraz Junior, 2013, p. 174).

A atividade do jurista deveria ser meramente descritiva e limitada a proposições suscetíveis de valor de verdade, isto é, que possam ser verificadas como verdadeiras ou falsas. O estudo do direito nessa vertente limitava-se à sua estrutura e, em boa medida, ao estudo da norma. Não deixa de considerar a existência de funções do direito além da coerção, mas metodologicamente evita delas tratar (Bobbio, 2007, p. 58), atribuindo um processo recursivo a outras normas para encontrar o significado da norma estudada (Ferraz Junior, 2013, p. 73). Esta perspectiva, aliada à ideia de que a análise do direito se tornaria *científica* se ficasse restrita ao estudo do ordenamento jurídico em sua estrutura (tomando por base, evidentemente, o mínimo deontológico – a norma), acabou por desprezar estudo de um aspecto fundamental do direito, exatamente sua função (Grossi, 2004, p. 68; Bobbio, 2007, p. 13; Greco, 2009, p. 169).

No direito tributário brasileiro, construiu-se uma teoria calcada no positivismo kelseniano, de forma a restringir o estudo da disciplina à norma positivada. O problema da função, contudo, vem à tona com a promulgação da Constituição de 1988. A inclusão de dispositivos que não apenas garantem direitos individuais, mas também determinam a promoção de direitos sociais e coletivos, abre vasto campo de temas a serem estudados pelo direito tributário. A consagração de um Estado Fiscal – ou seja, de um Estado que deve cumprir seus objetivos constitucionais financiado pela tributação (Nabais, 1998, p. 192) – traz novos rumos ao direito tributário, transformando seu estudo que, anteriormente era calcado no poder (considerando que se atinha apenas aos limites ao poder de tributar) para a função – já que o Estado não está mais investido, apenas, no poder de tributar, mas primordialmente na função de promoção de direitos (Barroso, 2007, p. 21; Miranda, 2002, p. 230; Caliendo, 2009, p. 142; Bobbio, 2007, p. 17; Greco, 2009, p. 174). Da restrição apenas à proibição de excesso, a proibição de proteção deficiente determina que ao Estado não cabe apenas a garantia de direitos individuais, mas também a promoção de direitos indi-

viduais e coletivos (Hachem, 2014, p. 161; Sarlet, 2010, p. 16; Greco, 2009, p. 169; Bobbio, 2007, p. 18; Ferraz Junior, 2005, p. 210).

Essa ampliação gera, por sua vez, consequências numa doutrina tradicional, exigindo da ciência do direito tributário que se amolde a novas perspectivas, sob pena de não atender a realidade que regula. Afinal, “o direito não é e não pode ser a realidade simples e unilinear pensada pelos nossos antepassados do século XVIII” (Grossi, 2004, p. 67). A complexidade das relações sociais e das exigências constitucionais, como a promoção do desenvolvimento nacional, a redução das desigualdades, etc., desloca o foco do estudo da tributação, passando, como salienta Becho (2009, p. 341), do tributo ao contribuinte: “Conforme já dito, se nos direitos humanos o homem substituiu a norma jurídica como maior referência do direito, no direito tributário esse homem recebe o rótulo de contribuinte (*lato sensu*), o que exige várias novas conformações”.

Esse deslocamento, como alerta o autor, exige novas conformações ao direito tributário. De fato, como também observa Ávila (2012, p. 225), o direito não é formado apenas por regras, mas também por princípios, que “[...] protegem determinados bens jurídicos e que determinam a promoção de fins”, de modo que a restrição do objeto do estudo à norma jurídico-tributária acabou por deixar de lado outros institutos fundamentais ao direito. Por isso, Caliendo (2009, p. 7) propõe que uma teoria “sistemática” do direito tributário deve integrar três aspectos que superam a preocupação exclusiva com as normas de incidência e de competência: “(i) teoria dos direitos fundamentais e neoconstitucionalismo; (ii) a hermenêutica ética e a teoria da justiça e a (iii) teoria do discurso e da argumentação”. Ou, nas palavras de André Folloni (2013, p. 219), “[...] é preciso que a doutrina forneça subsídios para a melhor interpretação e aplicação concreta do direito, preocupada com o sujeito atingido pelas normas: o ser humano que foi talhado pelo corte metodológico”. Assim, é necessário que o corte reducionista seja suspenso para reinserir, nas preocupações dos juristas, as pessoas, os sujeitos do direito e ao direito, que não têm lugar numa teoria jurídica voltada exclusivamente às normas. O estudo do direito tributário demanda, então, ampliação.

O deslocamento do objeto de estudo do direito tributário, do tributo ao cidadão, implica desvelar uma perspectiva historicamente ocultada no estudo do direito. Enquanto o direito tributário se atinha às implicações de lesão do patrimônio do cidadão, a relação que se estabelecia era, apenas, de proteção do direito individual ao patrimônio. No momento em que se amplia o estudo

e percebe as interações entre o tributo e os cidadãos, não só os contribuintes mas também os destinatários de serviços e políticas públicas sustentadas pelos tributos, emergem relações que são essenciais aos preceitos determinados pelo Estado Social de Direito, de modo a que possamos identificar tanto direitos quanto deveres, naquela dimensão bilateral da cidadania a que se refere Ricardo Lobo Torres. O pagamento de tributos gera direitos e deveres, mesmo que assimétricos, tornando necessário o estudo desses direitos e deveres – que, aliás, possuem titularidades distintas (Torres, 2001, p. 316). Há o dever de pagar tributos em razão do imperativo de solidariedade social (Nabais, 1998, p. 55), que deve ser cumprido na forma da lei. Há direitos decorrentes desse fenômeno, tanto no âmbito individual – limites ao poder de tributar, proteção do contribuinte contra excessos estatais – quanto direitos coletivos – dever de aplicação da arrecadação tributária para a promoção dos objetivos fundamentais, dever de direcionamento da tributação extrafiscal para o atingimento dos objetivos fundamentais da República, etc.

É nesse contexto que emerge a necessidade de estudo dos bens jurídicos envolvidos na atividade de tributação, tanto os bens jurídicos individuais (liberdade, propriedade, etc.) quanto os bens jurídicos coletivos.

Sobre a noção de “bem jurídico”

De toda a exposição feita até aqui, queremos salientar duas ideias: (i) o direito como um todo lida com fenômenos complexos, de modo que sua redução para fins de estudo não pode desprezar relações determinantes para a sua compreensão enquanto agente no ambiente socioeconômico; e (ii) a partir da Constituição de 1988, é preciso integrar a função à estrutura, e deslocar o estudo do direito tributário do fetichismo da norma e do tributo para os sujeitos concretos envolvidos na atividade financeira do Estado.

A perspectiva ativa do Estado enquanto elemento de transformação socioeconômica traz ao debate a função que o tributo exerce no Estado Democrático de Direito. Retomar a ideia de funções do tributo gera, por consequência, a necessidade de análise da arrecadação e como ela atende aos interesses da coletividade. Como consequência dessas premissas, reconhecem-se no direito tributário lacunas de pesquisa, dentre as quais se destaca o estudo do bem jurídico.

A noção de bem jurídico ficou subjacente à teoria do direito tributário, sem enfrentamento direto. Além disso, o que ficou subjacente foram apenas os bens jurídicos individuais atingidos pela tributação,

ficando abandonada a sua perspectiva coletiva, da qual faz parte a arrecadação tributária, imprescindível na ordem constitucional vigente.

Partindo desta perspectiva, esse trabalho – com base num estudo interdisciplinar – busca encontrar um termo comum para o estudo do bem jurídico “arrecadação tributária”, que possa atender a conflituosidade presente na Constituição, no que se refere à dicotomia bem jurídico individual (propriedade), de um lado, e bem jurídico coletivo (arrecadação tributária), de outro. A proposta neste trabalho é o estudo do bem jurídico na sua perspectiva coletiva, entretanto, é precípua que inicialmente se estabeleça um conceito.

Para tanto, tomar-se-á por base a doutrina do direito penal, que desde a revolução francesa dedica importantes esforços ao estudo do bem jurídico, podendo em grande medida contribuir para o tema.

A perspectiva funcionalista, defendida por Roxin (2009, p. 29), atribui ao direito penal uma função subsidiária de proteção de bens jurídicos. Explica que a este ramo do direito cabe a tutela de bens jurídicos em *ultima ratio*. Ou seja, cabe a atuação do direito penal nas hipóteses em que os outros ramos do direito não são capazes de promover a proteção desses bens de forma satisfatória.

Da teoria, podemos depreender que, entre as funções do direito, não só no âmbito penal mas no direito como um todo, está a tutela desses bens jurídicos. Mas qual o conceito de bem jurídico?

Construção do conceito de bem jurídico no direito penal

A doutrina penal, por um longo tempo, tomou diversas teorias para a adoção de um conceito de bem jurídico (Gomes e Jacobucci, 2005, p. 71; Busato, 2013, p. 366). Mesmo no direito penal, é preciso salientar, não há univocidade para o conceito em questão (Dib e Guaragni, 2012, p. 383). Tomamos aqui, como marco teórico, as perspectivas defendidas por Roxin (2006, 2009) e Zaffaroni *et al.* (2005).

Na perspectiva de Roxin, bens jurídicos são “circunstâncias reais dadas ou finalidades necessárias para uma vida segura e livre, que garanta todos os direitos humanos e civis de cada um na sociedade ou para o funcionamento de um sistema estatal que se baseia nestes objetivos” (Roxin, 2009, p. 18). Complementa, ainda,

que para a delimitação dos bens que serão tutelados pelo direito penal não é necessária uma materialidade específica – como se propõe na tutela de direitos individuais – mas que a tutela se estende de modo a envolver “bens jurídicos individuais” e “bens jurídicos da generalidade”, de tal maneira que os “impostos”, por exemplo, se caracterizariam como bens jurídicos da generalidade, posto que essenciais para o financiamento do Estado e, por consequência, para a promoção dos direitos dos cidadãos (Roxin, 2009, p. 19).

Partindo de uma concepção semelhante, Zaffaroni toma os bens jurídicos a partir da denominada tipicidade objetiva. Esclarece que para a análise da tipicidade objetiva do crime³ deve-se levar em conta não somente a lesividade resultante do ato, mas também a imputação deste ato a um agente. Fala que não se configura a tipicidade objetiva se não houver ações que efetivamente lesionem bens jurídicos, ou ações que lesionem bens, mas que estes não pertençam a ninguém. Chega a esta conclusão, tendo em vista que acredita só haver a conduta típica se estas importarem em “lesão ao outro, que se produzem na interação humana” (Zaffaroni *et al.*, 2005, p. 484). É partindo dessas bases que Zaffaroni *et al.* (1999, p. 240) estabelece o conceito de bem jurídico como “a relação de disponibilidade de uma pessoa com um objeto, protegida pelo Estado, que revela seu interesse mediante normas que proíbem determinadas condutas que as afetam [...]”. A proposta do autor argentino vai de encontro à concepção de que o bem jurídico está definido na norma penal, de modo que com a tutela do ordenamento e da norma restaria protegido o bem jurídico (Fernández, 2004, p. 65; Zaffaroni *et al.*, 2005, p. 486). Para ele, a noção de bem jurídico transcende o direito penal, que se limita a proteger os bens, que necessitam de sua tutela – princípios da subsidiariedade e fragmentariedade (Busato, 2013, p. 55).

Bem jurídico-penal: um resgate histórico

No que se refere à posição do autor argentino, insta resgatar brevemente o contexto recente de conceituação de bem jurídico, bem como um pouco do histórico do conceito de bem jurídico penal. Cada uma das abordagens apresentadas, lembre-se, está inserida num contexto social, político e histórico que, em grande medida, fazem emergir conceitos que coadunem com o momento estudado.

³ Lembre-se aqui a concepção tradicional de delito como conduta típica, antijurídica e culpável. A análise aqui exposta, quanto ao bem jurídico, se restringe à tipicidade objetiva, na medida em que o pressuposto de lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico (princípio da lesividade) é essencial para a legitimação da atuação do direito penal. Neste sentido: Zaffaroni *et al.* (2005), Gomes (2009, p. 50), Freitas e Freitas (2015, p. 102) e Busato (2013, p. 267-270).

O surgimento da noção de bem jurídico-penal se dá a partir do Iluminismo. O direito penal deixa de ser um direito divino, para ser um direito dos homens (Prado, 2009, p. 23), com regras e limites. Estabelece-se a limitação da punibilidade do Estado, face a um imperativo de proteção dos direitos individuais, que emergiram num momento pós-revolução francesa. Nesse cenário, Feuerbach (2007, p. 15), em 1801, inaugura a ideia de bem jurídico como direito subjetivo, de modo que a lesão a tal direito ensejaria a atuação do Estado. Contudo, esta concepção não se sustentou, argumentando-se que a definição de bem jurídico enquanto um direito subjetivo implicaria a possibilidade de sua perda, o que, por si só, era inconcebível vez que não há a possibilidade de atingir a existência de um direito subjetivo, de um direito que pertence ao sujeito.

Em oposição a essa proposta e em busca de um conceito menos abstrato, Johann Birnbaum, em 1834, propõe que bens jurídicos se definam como bens materiais pertencentes aos indivíduos ou à coletividade (Pelarin, 2002, p. 55; Gomes e Yacobucci, 2005, p. 78). Tal proposta se vê inserida na realidade racionalista da Revolução Industrial. Buscar uma vertente mais objetiva e racional do bem se mostrava essencial, de tal sorte que a conceituação se desloca do sujeito para a matéria, definindo-se como bens do ser humano (Fernández, 2004, p. 17). Entretanto, ao defender essa posição, acaba por reduzir bens jurídicos a “coisas” e excluir o sujeito – a quem a norma deve atingir – da relação, de modo que a atuação penal restaria “deslegitimada”, vez que o direito e a atuação estatal se justificam apenas para a proteção de um sujeito.

Passada essa fase, na segunda metade do século XIX, surgem duas concepções diferentes de bem jurídico-penal, que inegavelmente influenciaram o direito penal no final do século. O primeiro conceito, cronologicamente, a ser abordado é o trazido por Binding, que parte da proteção da norma como função do direito penal. Para ele, o bem jurídico seria determinado pelo legislador, que elevaria um direito indispensável aos cidadãos a bem jurídico. Como assevera Prado (2009, p. 28), nessa perspectiva, “bem jurídico vem a ser a garantia das expectativas normativas”. Definição esta fortemente refutada sob o argumento de que o Direito que protege a si mesmo (normas) se deslegitima (Dias, 1999, p. 54), de modo que não seriam concebíveis normas que protegessem outras normas. Claramente, tal perspectiva emerge dentro dum contexto em que o positivismo passa a influenciar o modo de ver o direito, transportando a experiência das ciências naturais às ciências sociais. A partir desta óptica, a proteção do ordenamento como estrutura se fazia essencial.

Em oposição a essa perspectiva, surge a proposta de que bens jurídicos são interesses juridicamente protegidos (Liszt, 1999, p. 6) – denominada de positivismo naturalista, retomando a ideia de que a teoria do delito deve repudiar a proposta metafísica e se ater ao mundo real. Entretanto, tanto a proposta de Binding quanto a proposta de Liszt mantêm a legitimação da punibilidade no Estado, deslocando o sujeito deste conceito (Fernández, 2004, p. 20).

É nessa realidade que se insere a proposta de Zaffaroni. Ao refutar a ideia de que bens jurídicos se limitem à determinação legal ou mesmo à determinação do Estado, propõe um conceito relacional que reinsira o sujeito, que será o destinatário da norma penal. Vale lembrar que as propostas encampadas por Binding e Liszt precediam os Estados constitucionais. O momento pós-Segunda Guerra gerou grandes questionamentos sobre a proposta positivista, frente aos resultados odiosos da ausência de valores na norma, que em razão da objetividade científica restaram mitigados. O surgimento da Declaração Universal dos Direitos Humanos (1948), da Lei Fundamental Alemã (1949), da Constituição italiana (1948) e da, mesmo que tardia, Constituição espanhola (1978) incluiu a dignidade da pessoa humana como pressuposto de qualquer Estado, de modo que a retomada de valores incutidos ao direito, à norma e, principalmente, ao bem jurídico se fez fundamental.

É neste cenário que emergem as concepções de Roxin e Zaffaroni. A compreensão de que a tutela de bens jurídicos é crucial para o desenvolvimento do ser humano leva à retomada do sujeito em seu conceito – a vítima reaparece, de modo que a teoria passa a tratar de um conceito relacional.

Inserido neste contexto, Zaffaroni afirma, então, que a construção dos bens jurídicos é dada a partir da Constituição e outras disposições internacionais, de modo a delimitar quais as relações que serão tuteladas pelo direito. Concebe o bem jurídico como “relação de disponibilidade de uma pessoa com um objeto” (Zaffaroni *et al.*, 2005, p. 489). E, ciente das críticas acerca da possibilidade de se interpretar *disponibilidade* como possibilidade de *destruição*, esclarece que “disponibilidade não significa outra coisa do que possibilidade de dispor, mas na vida social organizada pelo moderno Estado social de direito, a disposição deve entender-se como um uso que os cidadãos fazem de certos objetos para se autorrealizarem” (Zaffaroni *et al.*, 1999, p. 240).

Em mesmo sentido seguem Guilherme Yacobucci e Michael Kahlo. O primeiro afirma que “o centro da noção de bem jurídico se relaciona com a pessoa que vive em sociedade, com seu desenvolvimento dentro desta e seu modo de vincular-se com terceiros, dentro

de um contexto geral de ordem e segurança garantidos pelas normas” (Gomes e Yacobucci, 2005, p. 79). Como se percebe, trata-se também de um conceito relacional, gravitando sempre em torno de um sujeito. O segundo, na mesma linha, conceitua bem jurídico como “uma relação considerada positiva, valorada positivamente, isto é, como um bem’, entre uma realidade e um sujeito” (Kahlo, 2007, p. 55). Luiz Regis Prado, por sua vez, destaca que o bem jurídico é “[...] ente (dado de valor social) material ou imaterial haurido de contexto social, de titularidade individual ou metaindividual reputado como essencial para a coexistência e desenvolvimento do homem em sociedade [...]” (Prado, 2009, p. 44).

Bem jurídico conceitua-se, então, como uma relação entre um sujeito e um objeto. Nesse sentido, salienta Roxin (2009, p. 18): “Eles [os bens jurídicos] não são elementos portadores de sentido como frequentemente se supõe – se eles o fossem, não poderiam ser lesionados de nenhum modo –, mas circunstâncias reais dadas: a vida, a integridade corporal ou o poder de disposição sobre os bens materiais (propriedade)”. Ou, como define Kahlo (2007, p. 55), entre uma realidade e um sujeito que merece a tutela do direito. Deve-se acentuar o caráter relacional do bem jurídico. Assim sendo, o que se protege não é a liberdade em si, mas a relação de disponibilidade que um sujeito (seja ele individual ou coletivo) tem com a liberdade, da mesma forma que não se protege a propriedade em si, mas a relação que se tem com ela. Aliás, quando está a se tratar de direitos ou bens jurídicos, há necessariamente uma vinculação ao verbo – tem-se um direito, se é titular de um direito – de forma que é indispensável um sujeito. Trata-se de verbo transitivo, que não prescinde de sujeito. Portanto, descabe supor um direito por si só, sem um sujeito, que pode ser individual ou coletivo.

Bem jurídico-tributário

Disso, podemos chegar à relação protegida pelo direito tributário – que, na linha que adotamos neste trabalho, pode-se configurar sob duas perspectivas. A primeira se estabelece pela proteção da propriedade, na medida em que se limita o poder estatal de expropriação do patrimônio individual – protege-se a relação de disponibilidade do cidadão com o seu patrimônio. A segunda, por sua vez, define-se como a proteção da relação de disponibilidade do cidadão ou de uma coletividade de cidadãos com a arrecadação tributária.

Vale lembrar, os bens jurídicos a serem tutelados pelo direito variam no tempo e no espaço, e sua positividade se dá, de início, pela Constituição. É no texto

constitucional que se encontrarão os bens jurídicos valiosos à sociedade e que deverão ser objeto de proteção e promoção pelo Direito (Streck, 2008, p. 30; Roxin, 2009, p. 16; Prado, 2009, p. 61). A Constituição estabelece juízos de valor; inaugura ditames que, em tese, representam os anseios da sociedade.

É imprescindível a compreensão de que a Constituição, em nosso caso, pretende a transformação da realidade social e impõe compromissos nesse sentido. A Constituição, claramente, contém avaliações da realidade socioeconômica e ambiental, juízos de fato (ex.: a sociedade não é livre, justa e solidária), juízos de valor (a falta de liberdade, justiça e solidariedade é ruim) e determinações de ação (é objetivo construir uma sociedade livre justa e solidária). Há juízos de fato e juízos de valor, que denotam avaliação negativa da realidade nacional e, a partir dessa verificação avaliativa, constroem deveres de ação transformadora (Folloni, 2014b, p. 74).

Por isso, a Constituição estabelece uma série de bens a serem tutelados. Como exemplo disso pode-se citar o artigo 5.º da Constituição, que trata dos “direitos e deveres individuais e coletivos”. O título por si só já sugere conflituosidade de direitos, à medida que equipara a proteção de direitos individuais e coletivos, assim como equipara deveres individuais e coletivos. O inciso XXII, por exemplo, enuncia: “é garantido o direito de propriedade”. Logo em seguida, o inciso XIII determina que “a propriedade atenderá a sua função social”. Ou seja, evidente a múltipla representatividade da Constituição de 1988 e sua ambiguidade, abrindo espaço para disputas ideológicas. Deste modo, são facilmente identificáveis, na Constituição, dispositivos protetores da propriedade individual e, portanto, limitadores da tributação, da mesma forma que se fazem presentes dispositivos que determinam a tutela de bens coletivos, relativizando o direito à propriedade, em nome de um princípio de solidariedade social, que determina à propriedade o cumprimento de uma função (Barroso, 2007, p. 18; Folloni, 2014b, p. 63).

A tutela dos bens jurídicos que merecem estudo do direito tributário não é diferente. Veja-se, por exemplo, a previsão contida no artigo 151, I, da Constituição. Do dispositivo, depreendem-se duas perspectivas que, em certa medida, colidem. No início do artigo há uma vedação, um limite ao poder de tributar, garantindo-se a igualdade de tributação. Entretanto, no mesmo dispositivo, consta uma ressalva, a possibilidade de admitir-se a desigualdade se houver um interesse social, qual seja, a promoção do desenvolvimento socioeconômico. Ambas as perspectivas acomodam diferentes valores que, em grande medida, já foram delimitados nos objetivos fun-

damentais da República Federativa do Brasil, enunciados no artigo 3º da Constituição.

Como se percebe, a análise dos bens jurídicos tutelados pelo direito tributário compreende relações de natureza individual e coletiva, sendo fundamental o seu estudo para o estabelecimento do alcance dos valores determinados constitucionalmente.

A arrecadação de tributos enquanto bem jurídico

Estabelecido, então, o conceito de bem jurídico neste trabalho como relação de disponibilidade entre um sujeito e um objeto, e reconhecida a existência da multiplicidade de bens jurídicos individuais e coletivos tutelados pelo direito como um todo, passa-se à análise do denominado bem jurídico coletivo, tutelado pelo direito tributário.

O Estado brasileiro, pautado na livre iniciativa, atribui à arrecadação tributária o meio de financiamento estatal. A exploração direta de atividade econômica pelo Estado brasileiro é vedada, em princípio, pela Constituição, conforme preceitua seu artigo 173. Por isso, o sustento da função pública se dará por meio de parcela da riqueza produzida pelo cidadão. É o denominado Estado Fiscal (Nabais, 1998, p. 192) ou Estado Tributário (Caliendo, 2009, p. 145).

A Constituição, ao determinar que o financiamento do Estado se dará por meio da arrecadação tributária, em grande medida, atribui função à tributação. Os objetivos fundamentais, delimitados constitucionalmente, definem uma série de imperativos ao Estado que devem ser promovidos, também, por meio da tributação. Os recursos derivados da arrecadação tributária devem ser utilizados não apenas para sustento da estrutura do governo, mas também, e principalmente, para a promoção de direitos. É neste sentido que Jorge Miranda atribui aos tributos o meio de promoção de direitos fundamentais (Miranda, 1999, p. 46). A concepção de bem jurídico tutelado pelo direito tributário se assenta na relação entre o cidadão e o tributo e, tradicionalmente, no que diz respeito à tutela do patrimônio como objeto desta relação. Entretanto, a partir da Constituição de 1988, essa relação se faz mais abrangente, de modo que ao direito tributário cabe também a tutela da relação entre a coletividade e a arrecadação tributária, na medida em que representa o instrumento financeiro para a promoção de direitos (Dib e Guaragni, 2012, p. 385; Prado, 2007, p. 399). Neste sentido, há a necessidade de estender a atenção do direito tributário do tributo (patrimônio) ao cidadão (sujeito de direitos a serem promovidos pela arrecadação tributária).

A afirmação segundo a qual a tributação tem funções, dentre as quais a promoção de direitos fundamentais, estabelecidos constitucionalmente, implica algumas consequências. Dentre elas, o reconhecimento da existência de um bem jurídico coletivo, na medida em que a arrecadação representa o meio financeiro para a tutela e promoção dos direitos previstos na Constituição, e o reconhecimento de um dever de solidariedade social no pagamento de tributos (Nabais, 2005, p. 119).

O artigo 195 da Constituição, por exemplo, define que a seguridade social será financiada por toda a sociedade. Por sua vez, o artigo anterior define seguridade social como “o conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”. O dispositivo mencionado traduz juridicamente um valor da sociedade. Ainda, um valor que representa, por consequência, um bem jurídico de titularidade de uma coletividade. As contribuições sociais arrecadadas têm, por um imperativo constitucional, uma destinação delimitada. Podemos inferir que a proteção dessa arrecadação, mediatamente, protege a relação da sociedade com a função que tem a arrecadação deste tributo, qual seja, o financiamento da seguridade social.

É neste sentido que a doutrina penal defende uma dupla dimensão do bem jurídico ordem tributária. Explica Martínez-Bujan Pérez (2002, p. 372, 2007, p. 162) que a ordem tributária se perfaz pela dimensão imediata, caracterizada pela arrecadação tributária em si e pela dimensão mediata, definida pelas funções dos tributos no Estado Democrático de Direito. Afinal, a proteção do mero patrimônio do Estado, sem a vinculação à sociedade que representa, se demonstraria descolada do modelo estatal vigente. Admitir a proteção da arrecadação enquanto patrimônio estatal implicaria admitir uma proteção do Estado pelo Estado, o que não se legitima pelo modelo estatal de soberania popular. Os crimes que afetam a ordem tributária têm, por isso, um caráter que supera a mera ofensa patrimonial ao erário (Prado, 2007, p. 303). Outros aspectos inerentes ao bem jurídico devem ser considerados: as funções dos tributos no Estado Democrático de Direito, a visão mediata do bem jurídico, o interesse coletivo violado quando da lesão a esse bem jurídico. Esses aspectos, por um lado, legitimam a ordem tributária enquanto bem jurídico a ser tutelado pelo direito penal; por outro, caracterizam-na como bem jurídico supraindividual difuso (Moccia, 1997, p. 117). Rios (1998, p. 46), na mesma toada, salienta a função do tributo como bem jurídico mediato a ser tutelado pelo direito penal.

Se o ramo reconhecidamente mais agressivo do direito, o criminal, preocupa-se com a tutela da função

do tributo no Estado Democrático de Direito, parece fundamental que o direito tributário esteja atento a essa perspectiva, o que implica a inclusão de alguns temas que se fazem essenciais ao estudo da tributação, tais como: a finalidade da arrecadação tributária; a correta gestão da arrecadação, em consonância com os ditames constitucionais; a vinculação de um dever fundamental de pagar tributos, decorrente da solidariedade social; a necessidade do controle da promoção dos objetivos constitucionais, dentre eles o desenvolvimento nacional; a direção da tributação extrafiscal ao cumprimento dos objetivos fundamentais; e assim por diante.

Portanto, ampliar as perspectivas de análise da tributação para abranger não somente os bens jurídicos individuais, mas também os coletivos, parece fundamental perante a realidade traduzida pela Constituição de 1988 e pode abrir campos importantes de estudo para a pesquisa em direito.

Considerações finais

O estudo do direito tributário demanda tratamento inovador. A análise calcada no positivismo kelseniano, que voltava a atenção apenas aos limites ao poder de tributar, precisa ser revista diante da Constituição de 1988, que juridiciza uma multiplicidade de interesses sociais, em consonância com a realidade complexa para a qual se volta.

No âmbito do direito tributário, essa multiplicidade se reflete no reconhecimento de bens jurídicos individuais e coletivos, que envolvem a tributação e o necessário deslocamento da análise da norma tributária para a análise da relação entre os cidadãos – os contribuintes e os destinatários de políticas públicas – e a arrecadação tributária: do tributo ao cidadão.

Contudo, o estudo do instituto do bem jurídico exige a delimitação de um conceito, o que tem recebido pouca – ou nenhuma – atenção da doutrina tributarista. Por isso, optamos por um estudo interdisciplinar, uma vez que o conceito de bem jurídico se faz presente no direito como um todo, mas é formulado, em especial, pelos penalistas. Bem jurídico configura-se como uma relação de disponibilidade entre um sujeito e um objeto, de modo a implicar a proteção da relação que um sujeito tem com um ente ou um objeto.

No caso da tributação, essa perspectiva pode se dar a partir de duas vertentes: a relação que se estabelece entre o cidadão e seu patrimônio e sua liberdade, nas hipóteses de vedação de excesso de tributação ou de normas tributárias indutoras, e a relação entre o cidadão destinatário de políticas públicas e a arrecadação

tributária, nas hipóteses de promoção de direitos por meio da arrecadação ou por meio de normas tributárias indutoras.

Sem relativizar a importância do primeiro, este trabalho, buscando suprir lacuna no conhecimento científico em direito tributário, preocupa-se especialmente com a tributação enquanto bem jurídico coletivo. Partindo da perspectiva da relação de tributação que envolve a coletividade, a ser tutelada pelo direito tributário, amplia-se o seu estudo, de modo a determinar a análise para além das normas de arrecadação, englobando outros aspectos que devem ser incluídos no âmbito de estudos de direito tributário, como, por exemplo, a finalidade da arrecadação tributária; a correta gestão da arrecadação, em consonância com os ditames constitucionais; a vinculação de um dever fundamental de pagar tributos, decorrente da solidariedade social; a necessidade do controle da promoção dos objetivos constitucionais, dentre eles o desenvolvimento nacional; e a direção da tributação extrafiscal ao cumprimento dos objetivos fundamentais.

Referências

- ÁVILA, H. 2012. A doutrina e o direito tributário. In: H. ÁVILA (org.), *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo, Marcial Pons, p. 221-245.
- BARROSO, L.R. 2007. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. *Revista Eletrônica da Reforma do Estado*, 9. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/artigo/luis-roberto-barroso/neoconstitucionalismo-e-constitucionalizacao-do-direito-o-triunfo-tardio-do-direito-constitucional-no-brasil>. Acesso em: 27/07/2014.
- BALBIN, C. 2011. *Tratado de derecho administrativo*. Buenos Aires, La Ley, tomo I, 880 p.
- BECHO, R.L. 2009. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo, Saraiva.
- BOBBIO, N. 2007. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Barueri, Manole, 285 p.
- BORGES, J.S.M. 2013. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 211:106-121.
- BONAVIDES, P. 2012. *Curso de direito constitucional*. 27ª ed., São Paulo, Malheiros, 863 p.
- BUSATO, P.C. 2013. *Direito penal: parte geral*. São Paulo, Atlas, 1042 p.
- CALIENDO, P. 2009. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro, Elsevier, 369 p.
- CANOTILHO, J.J.G. 2000. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 4ª ed., Coimbra, Almeida, 1522 p.
- CAMPBELL, D.T. 2013. Downward causation in hierarchically organized biological systems. *E:CO Issue*, 15(3):139-151. Disponível em: https://emergentpublications.com/%28X%281%29S%28zdtfrhog1a21ext1kda4kvnX%29%29/ECO/ECO_other/Issue_15_3_8_CP.pdf. Acesso em: 29/05/2015.
- DIAS, J.F. 1999. *Questões fundamentais do direito penal revisitadas*. São Paulo, RT, 372 p.
- DIB, N.B.; GUARAGNI, F.A. 2012. O princípio da insignificância e os crimes contra a ordem tributária: linhas críticas à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. *Revista Jurídica*, 1:378-405.
- FERNÁNDEZ, G.D. 2004. *Bien jurídico y sistema del delito*. Buenos Aires, B de F, 391 p.

- FERRAZ JUNIOR, T.S. 2005. Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do estado democrático de direito. In: M.A. GRECO (org.), *Solidariedade social e tributação*. São Paulo, Dialética, p. 208-221.
- FERRAZ JUNIOR, T.S. 2013. *Introdução ao estudo do direito*. 7ª ed., São Paulo, Atlas, 350 p.
- FEUERBACH, P.J.A.R.V. 2007. *Tratado de derecho penal*. Buenos Aires, Hammurabi, 363 p.
- FREITAS, V.P.; FREITAS, G. P. 2015. Reflexões sobre a proteção penal do patrimônio histórico e cultural brasileiro. *Revista de Direito Econômico e Socioambiental*, 6(1):88-113.
- FOLLONI, A.; DIB, N.B. 2014. Função promocional do Direito e as novas exigências da pesquisa científica em Direito Tributário. In: D.N. MACEL et al. (org.), *Direito tributário II*. João Pessoa, Conpedi, p. 117-132.
- FOLLONI, A. 2014a. Reflexões sobre complexity science no Direito Tributário. In: D.N. MACEL et al. (org.), *Direito tributário e filosofia*. Curitiba, Instituto Memória, p. 24-37.
- FOLLONI, A. 2014b. A complexidade ideológica, jurídica e política do desenvolvimento sustentável e a necessidade de compreensão interdisciplinar do problema. *Revista Mestrado em Direito*, 41:63-91.
- FOLLONI, A. 2013. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo, Saraiva, 469 p.
- FOLLONI, A. 2012. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: H. ÁVILA (coord.), *Fundamentos do direito tributário*. Madrid, Marcial Pons, p. 11-35.
- GOMES, L.F.; YACOBUCCHI, G.J. 2005. *As grandes transformações do direito penal tradicional*. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 144 p.
- GOMES, L.F. 2009. *Princípio da insignificância e outras excludentes de tipicidade*. São Paulo, RT, 204 p.
- GRECO, M.A. 2011. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. *Revista da PGFN*, 1(1):9-18. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>. Acesso em: 27/07/2014.
- GRECO, M.A. 2009. Do poder à função tributária. In: R. FERRAZ (org.), *Princípios e limites da tributação*. Vol. 2: princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo, Quartier Latin, p. 167-176.
- GRECO, M.A. 2008. Três papéis da legalidade tributária. In: R.L. RIBEIRO; S.A. ROCHA (coord.), *Legalidade e tipicidade no direito tributário brasileiro*. São Paulo, Quartier Latin, p. 102-110.
- GROSSI, P. 2004. *Mitologias jurídicas da modernidade*. Florianópolis, Boiteux, 150 p.
- HACHEM, D.W. 2014. *Tutela administrativa efetiva dos direitos fundamentais sociais: por uma implementação espontânea, integral e igualitária*. Curitiba, PR. Tese de Doutorado. Universidade Federal do Paraná, 614 p.
- HACHEM, D.W. 2013. A dupla titularidade (individual e transindividual) dos direitos fundamentais econômicos, sociais, culturais e ambientais. *Revista Direitos Fundamentais & Democracia*, 14(14):618-688.
- KAHLO, M. 2007. Sobre la relación entre el concepto de bien jurídico y la imputación objetiva en Derecho Penal. In: R. HEFENDEHL (coord.), *La teoría del bien jurídico*. Madrid, Marcial Pons, p. 53-68.
- KELSEN, H. 2005. *Teoria geral do direito e do estado*. 4ª ed., São Paulo, Martins Fontes, 637 p.
- LISZT, F.V. 1999. *Tratado de derecho penal*. Madrid, Editorial Reus, tomo II, 478 p.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. 2007. *Derecho penal económico y de la empresa: parte general*. Valencia, Tirant lo Blanch, 526 p.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. 2002. *Derecho penal económico*. Valencia, Tirant lo Blanch, 707 p.
- MOCCIA, S. 1997. De la tutela de bienes a la tutela de funciones: entre ilusiones postmodernas y reflujos liberales. In: J.M.S. SÁNCHEZ (coord.), *Política criminal y nuevo derecho penal: libro homenaje a Claus Roxin*. Barcelona, José Maria Bosch Editor, p. 113-142.
- MIRANDA, J. 1999. *Direitos fundamentais: introdução geral, apontamentos das aulas*. Coimbra, Editora Lisboa, 162 p.
- MIRANDA, J. 2002. *Teoria do estado e da constituição*. Rio de Janeiro, Forense, 793 p.
- NABAIS, J.C. 1998. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra, Almedina, 746 p.
- NABAIS, J.C. 2005. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: M.A. GRECO (org.), *Solidariedade social e tributação*. São Paulo, Dialética, p. 110-140.
- PELARIN, E. 2002. *Bem jurídico penal: um debate sobre a descriminalização*. São Paulo, IBCCRIM, 171 p.
- PRADO, L.R. 2009. *Bem jurídico-penal e constituição*. 2ª ed., São Paulo, RT, 110 p.
- PRADO, L.R. 2007. *Direito penal econômico*. 2ª ed., São Paulo, RT, 544 p.
- RIOS, R.S. 1998. *O crime fiscal*. Porto Alegre, Sérgio Antonio Fabris Editor, 127 p.
- ROXIN, C. 2009. *A proteção de bens jurídicos como função do direito penal*. 2ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 64 p.
- ROXIN, C. 2006. *Derecho penal: parte general: fundamentos: la estructura de la teoría del delito*. 2ª ed., Madrid, Civitas, 1071 p.
- SARLET, I.W. 2010. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 10ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 493 p.
- STRECK, M.L.S. 2008. *O direito penal e o princípio da proibição de proteção deficiente: a face oculta da proteção dos direitos fundamentais*. São Leopoldo, RS. Dissertação de Mestrado. Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Disponível em: <http://biblioteca.asav.org.br/vinculos/tede/MariaStreckDireito.pdf>. Acesso em: 09/10/2015.
- TORRES, R.L. 2001. A cidadania multidimensional na era dos direitos. In: R.L. TORRES (org.), *Teoria dos direitos fundamentais*. 2ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, p. 243-342.
- VELLOSO, A.P. 2014. A ciência do direito tributário. *Jornal Carta Forense*. Colunas. São Paulo, 04 fev. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/a-ciencia-do-direito-tributario/12983>. Acesso em: 29/07/2014.
- ZAFFARONI, E.R.; SLOKAR, A.; ALAGIA, A. 2005. *Derecho penal: parte general*. 2ª ed., Buenos Aires, Ediar, 1083 p.
- ZAFFARONI, E.R.; SLOKAR, A.; ALAGIA, A. 1999. *Tratado de derecho penal: parte general*. Buenos Aires, Ediar, 1116 p.

Submetido: 25/06/2015
Aceito: 08/09/2015