

**A proteção do erário pelo direito penal e a sua  
relação com o dever fundamental de pagar  
tributos: perspectiva filosófica do integrativismo  
tridimensionalista**

Safeguarding Public Funds in Criminal Law and its Relation to  
the Fundamental Duty of Paying Taxes: A Three-Dimensional  
Integrativist Philosophical Approach

*Autor: Raphael Silva Rodrigues*

*DOI: <https://doi.org/10.25058/1794600X.2379>*

# A proteção do erário pelo direito penal e a sua relação com o dever fundamental de pagar tributos: perspectiva filosófica do integrativismo tridimensionalista\*

Safeguarding Public Funds in Criminal Law and its Relation to the Fundamental Duty of Paying Taxes: A Three-Dimensional Integrativist Philosophical Approach

La protección del erario por el derecho penal y su relación con el deber fundamental de pagar impuestos. Una perspectiva filosófica del integrativismo tridimensionalista

Raphael Silva Rodrigues<sup>a</sup>  
raphaelsilva.bh@gmail.com

Fecha de recepción: 6 de noviembre de 2023  
Fecha de revisión: 20 de febrero de 2024  
Fecha de aceptación: 18 de marzo de 2024

DOI: <https://doi.org/10.25058/1794600X.2379>

**Para citar este artículo:**

Silva Rodrigues, R. (2024). A proteção do erário pelo direito penal e a sua relação com o dever fundamental de pagar tributos: perspectiva filosófica do integrativismo tridimensionalista. *Revista Misión Jurídica*, 17 (26), 111 -125.

“La crisis del Derecho es “la falta de ética”. (DAVID, Pedro R. **Globalización, prevención y justicia penal**. Buenos Aires: Zavalia. 1999, p.15).

## RESUMO

No mundo moderno, há um claro fenômeno de empobrecimento da ciência jurídica em razão da desconexão com a ética, ainda que esta deva se manter presente e intacta na formulação, interpretação e aplicação da lei. Tomando por base as três dimensões (filosófica, política e jurídico-científica) que entram em jogo na análise de um crime, o crime de sonegação fiscal deve visar à proteção do erário público ou ao dever fundamental e solidário de pagar impostos? Como deve ser configurado o pagamento de tributos no âmbito do direito penal? Este artigo tem por objetivo analisar, ainda que superficialmente, os critérios de interpretação e aplicação dos fundamentos éticos da tributação ocidental, tendo em vista que a vida em uma sociedade democrática exige dos

\* *Artículo de reflexión.*

a. *Doutorado em Direito pela UFMG, Mestre em Direito pela UFMG e Especialista em Direito Tributário pela PUC/MG. Professor Universitário em diversos Cursos de Graduação e de Pós-Graduação Lato Sensu. Membro Colaborador da Comissão de Direito Tributário da OAB/MG. Membro do Conselho Técnico e Editorial do Instituto Mineiro de Estudos Tributários e Previdenciários (IMETPrev). Membro do Conselho Editorial da Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT), Parecerista (Double Blind Peer Review) da RFDT, Parecerista da Revista Misión Jurídica, da Facultad de Derecho de la Universidad Colegio Mayor de Cundinamarca, Bogotá, Colômbia. Membro integrante de Bancas Examinadoras de Concursos Públicos. Autor e coautor de livros, capítulos de livros e artigos de revistas científicas. Advogado e Consultor Jurídico.*

cidadãos o pleno exercício da solidariedade fiscal. Isso se deve ao dever fundamental de contribuir, de acordo com sua capacidade econômica, para a realização do bem comum. Assim, aqueles que deliberadamente não o fazem estão se engajando em um comportamento que merece reprovação criminal.

#### **PALAVRAS CHAVE:**

Erário público; tributos; derecho penal; integrativismo tridimensional.

#### **ABSTRACT**

In the modern world, there is a clear phenomenon of legal science impoverishment due to disconnection from ethics, even though it should keep present and intact in the law formulation, interpretation, and enforcement. Drawing on the three dimensions (philosophical, political, and legal-scientific) that come into play when examining a crime, should the crime of tax evasion aim to protect Public Funds or the fundamental and solidaristic duty to pay taxes? How should the payment of taxes be configured within the realm of criminal law? This article aims to analyze, albeit superficially, the criteria for interpreting and applying the ethical foundations of Western taxation, given that life in a democratic society requires citizens to fully exercise fiscal solidarity. This is because of their fundamental duty to contribute, according to their economic capacity, to the achievement of the common good. Thus, those who deliberately fail to do so are engaging in behavior deserving criminal reproach.

#### **KEY WORDS:**

Public treasury; taxes; criminal law; three-dimensional integrativism.

#### **RESUMEN**

En el mundo moderno, existe un claro fenómeno de empobrecimiento de la ciencia jurídica debido a su desvinculación de la ética, que debe permanecer presente e intacta en la elaboración, interpretación y aplicación de las leyes. Partiendo de las dimensiones que rodean el análisis de un delito (filosófica, política y jurídico-científica), ¿el delito de evasión fiscal debe tener por objeto la protección jurídica del

Erario o del deber fundamental y solidario de pagar impuestos? ¿Pagar impuestos, a efectos de su configuración en el ámbito del Derecho penal? El objetivo de este artículo es analizar, aunque sea superficialmente, los criterios de interpretación y aplicación de los fundamentos éticos de la fiscalidad occidental, dado que la vida en una sociedad democrática exige a los ciudadanos el pleno ejercicio de la solidaridad fiscal, dado su deber fundamental de tributar, en función de su capacidad económica, para la consecución del bien común, de modo que quien no lo haga, dolosamente, está cometiendo una conducta merecedora de reproche penal.

#### **PALABRAS CLAVE**

Hacienda pública; impuestos; derecho penal; integrativismo tridimensional.

### **1. CONTEXTUALIZAÇÃO TEMÁTICA**

A doutrina atual da interpretação tem estabelecido uma diferença fundamental entre texto e norma. O texto normativo não é a norma jurídica. A norma jurídica é o resultado da interpretação dos textos normativos, que se reveste no resultado da ação do intérprete. Não há norma jurídica nos textos normativos. A norma jurídica é resultado da interpretação de pessoas com tradições de pré-compreensões próprias. A consequência disso é que o texto pode permanecer o mesmo, mas a norma jurídica pode mudar. Ou seja, o que muda é a interpretação normativa do texto.

Na Teoria Positivista, o Direito não guarda relação com outros elementos hermenêuticos que não os propriamente positivados pela norma jurídica, tais como, por exemplo, a moral, os aspectos sociais, políticos e econômicos que contornam a sociedade, criando, assim, um campo interpretativo de natureza formalista.

Ocorre que a norma positivada deve ser encarada como ponto de partida na interpretação das controvérsias jurídicas, e não como único meio para resolução dos problemas derivados das ações humanas.

Segundo Arthur Machado Paupério (1991, p. 166-169):

O positivismo jurídico esqueceu, no entanto, que a ordem jurídica pudesse corromper-se, passando a ter fé incalculável na legalidade, que passou a corporificar a própria legitimidade. O fascínio da legalidade polarizou a atenção de todos pelo fato de eu tão só de obedecer-se a uma norma impessoal em vez de a uma autoridade pessoal.

[...]

Mas a transformação do direito positivo em legalidade é fato que não podemos sem restrições aceitar.

E, ainda, arremata o seu pensamento dispondo o seguinte: *“Quando a legalidade corporifica positivamente valores ou atinge a sua plenitude, identifica-se ela com a própria legitimidade”*.

Com efeito, essa mudança rompe com a ideia de que a norma era resultado da ação do legislativo. A norma era prerrogativa do legislativo. Em verdade, quem dá a norma é o intérprete; o Poder Judiciário.

O texto constitucional vigente constituiu a República Federativa do Brasil como um Estado Democrático de Direito. Concebido a partir do princípio democrático, o Estado Brasileiro sustenta-se no poder a ele atribuído pelo povo.

Apesar de soberano, o Estado e seus dirigentes estão subordinados aos mandamentos da Carta Magna que, a um só tempo, outorga poderes e os limita, em nome do povo. O poder de tributar, em especial, encontra na Constituição diversas normas que estabelecem as condições para o seu exercício.

No contexto do Estado Democrático de Direito em que se estrutura a ordem jurídica brasileira, as normas e princípios fundamentais que sustentam o ordenamento jurídico encontram-se positivadas no texto constitucional, seja de forma expressa ou implícita.

Ressalta-se que é no âmbito constitucional onde se encontrarão os fundamentos e os critérios de limitação da ação estatal na instituição dos tributos que tem como objetivo primordial efeitos meramente arrecadatórios.

Não tem sido rara a situação hodierna de os cidadãos se depararem com a criação de normas

fiscais pelo Estado em flagrante conflito com as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Partindo da ideia da Ética Kantiana, onde “[...] *não fazer mal ao seu semelhante não é suficiente, os fins do outro devem ser também os seus*” (KANT, 2004, p. 66), frequentemente percebemos que a ética e moral são utilizadas como se fossem termos sinônimos. Ao que tudo indica, para muitos o termo “ética” pode ser utilizado como um verdadeiro estudo filosófico da moral e como unidade ética.

Com efeito, a concepção de Kant para o modelo de justiça traz a ideia de liberdade para a interpretação que se tem da justiça.

A função do direito era permitir a coexistência da liberdade dos indivíduos em sociedade. Para Kant era a liberdade que nos tornava iguais. Toda a teoria sobre os direitos humanos foi influenciada por autores da época de Kant. A exemplo de John Locke que dizia que há determinados direitos naturais (vida, liberdade e propriedade) que o Estado deve proteger. A razão de existência do Estado seria proteger esses direitos. Esses chamados direitos naturais surgem como ideias que depois passam a ser positivados nas primeiras constituições, ou seja, passam da filosofia para o direito.

Kant diz que a ação moral, que pertence ao foro íntimo, é uma questão de boa vontade. Moral é só aquilo que é feito com uma boa vontade. É preciso ainda estabelecer o que significa o dever, a ação moral. Dever: imperativo categórico. O imperativo categórico é o teste que Kant cria para se determinar o que é e o que não é moral. O imperativo categórico antecede a ação moral, a ação de boa vontade. Na verdade, a ação deve ser universalizada. O imperativo categórico é uma ação que possa se tornar lei universal. O teste para algo ser ou não moral é a possibilidade de a ação ser admitida universalmente.

Desde já, vale afirmar que a moral consiste na ponderação da liberdade, o que afasta por si só a relação estanque do Direito Positivo. Norberto Bobbio (1997, p. 54), ao sintetizar o pensamento de Kant, expõe que:

a legislação moral é aquela que não admite que uma ação possa ser cumprida segundo inclinação ou interesse; a legislação jurídica,

ao contrário, é que aceita simplesmente a conformidade da ação à lei e não se interessa pelas inclinações ou interesses que a determinaram.

Em reforço ao posicionamento acima colacionado, citem-se as lições de Ricardo Lobo Torres (2005, p. 07-08), senão vejamos:

Os positivismos sempre negaram a efetividade jurídica da norma ética. Kelsen rejeitava categoricamente até mesmo a possibilidade de conflito entre a norma de justiça (Gerechtigkeitsnorm) e a norma jurídica positiva (die Norm des positiven Rechts), situadas em dois planos diferentes. Luhmann esvazia a normatividade da moral, que se transforma em um 'paradigma perdido'. Entrou em moda nos anos 1960, por obra dos autores alemães de índole social-democrata, a idéia de um 'princípio de interpretação da Constituição conforme a justiça' (des Gebot der Gerechtigkeitskonformen Interpretation auf der Verfassungsstufe), fundada na crença de que o constituinte não teria ultrapassado os limites externos da justiça (die äussersten Grenzen der Gerechtigkeit). Sucede que, com a 'virada kantiana' e a reaproximação entre ética e direito, passou-se a cogitar da efetividade da regra moral abstrata. Claro que não se chega ao exagero de advogar que a norma ética possa anular a regra jurídica positivada, eis que tal possibilidade destruiria completamente a segurança jurídica. Mas voltou-se a defender, na linha dos últimos trabalhos de Radbruch, que há um 'mínimo ético' que atua efetivamente sobre a ordem jurídica positiva coarctando a validade e a eficácia das normas que com ela contrastem.

O poder de império estatal quando do ato de tributação encontra fundamento em razões ético-morais como em razões institucionais em sentido estrito. Tais como o princípio da universalização kantiana e normas positivas que reafirmam o poder de tributar pelo Estado, o qual decorre da própria estrutura escalonada do sistema jurídico, refletindo, portanto, a ideia do mecanismo de satisfação dos objetivos fundamentais elegidas pelo constituinte originário.

Dwight Furrow (2007, p. 98) afirma que *"o elemento central da teoria de Kant sobre a obrigação é que as pessoas são fins em si mesmas"*.

Ou seja, com base nessa concepção teórica, a legitimidade no tratamento dos cidadãos perante a sociedade está vinculada diretamente no seu livre consentimento, quando da realização de acordos entre as partes envolvidas no processo de análise.

O respeito às limitações constitucionais ao poder de tributar encontra a sua justificação não apenas em argumentos práticos e filosóficos, mas também em argumentos institucionais, como, por exemplo, o contexto institucional, a tradição jurídica, a estrutura constitucional e doutrinas jurídico-teóricas dominantes.

Por outro lado, ao se conceituar o tributo como o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição (TORRES, 2003, p. 334).

No mundo moderno, verifica-se claramente a ocorrência do fenômeno voltado ao empobrecimento da Ciência Jurídica pelo seu distanciamento da Ética, sendo que esta deve se manter presente e intacta na elaboração, interpretação e na aplicação das leis. Nesse sentido, vale citar as lições de Enrique Dussel (2002, p. 62-63), senão vejamos:

A 'racionalização' da vida política (burocratização), da empresa capitalista (administração), da vida cotidiana (ascetismo calvinista ou puritano), a descorporalização da subjetividade (com seus efeitos alienantes tanto do trabalho vivo – criticado por Marx –, como em suas pulsões – analisado por Freud), a não-eticidade de toda gestão econômica ou política (entendida só como engenharia técnica), a supressão da razão prático-comunicativa substituída pela razão instrumental, a individualidade solipsista que nega a comunidade, etc., são exemplos de diversos momentos negados pela 'simplificação' formal de sistemas aparentemente necessária para uma 'gestão'

da 'centralidade' do sistema-mundo que a Europa se viu a realizar peremptoriamente. Capitalismo, liberalismo, dualismo (sem valorizar a corporalidade), instrumentalismo (o tecnologismo da razão instrumental), etc., são 'feitos' do manejo dessa função que coube à Europa como 'centro' do sistema-mundo. Efeitos que se tornam sistemas, que terminam se totalizando. A vida humana, a qualidade por excelência, foi imolada à quantidade. O capitalismo, mediação de exploração e acumulação (efeito do sistema-mundo), depois se transforma num 'sistema formal independente' que, desde sua própria lógica auto-referencial e autopoética, pode destruir a vida humana em todo o planeta. É disto que Weber suspeita, mas redutivamente. Quer dizer, percebe parte do fenômeno, mas não todo o horizonte do sistema-mundo. De fato, o procedimento formal de 'simplificação' para tornar 'maneável' o sistema-mundo produz subsistemas formais racionalizados que, depois, não têm pautas internas de autorregulação de seus limites na reprodução e crescimento da vida de casa sujeito ético.

Com base nas dimensões que contornam a análise de um delito (filosófica, política e jurídico-científica), será que o crime de sonegação fiscal previsto no artigo 1º da Lei n.º 8.137/90<sup>1</sup> deve ter por objeto a tutela jurídica do Erário ou do dever fundamental e solidário de pagar tributos, para fins de adequação da sua configuração no âmbito do direito penal?

Sendo assim, pretende-se analisar, ainda que superficialmente, os critérios para a interpretação e aplicação dos fundamentos éticos da tributação ocidental, haja vista que a vida em uma sociedade democrática exige o pleno exercício da solidariedade fiscal por parte dos cidadãos, ante o seu dever fundamental de pagamento de tributos, conforme suas capacidades econômicas, para realização do bem comum, de modo que aquele que não o faz, dolosamente, pratica conduta merecedora de reprovação penal.

1. BRASIL. Lei n.º 8.137, de 27 de Dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm)>. Acesso em: 20 jun. 2020.

## 2. CORRENTES FUNDAMENTAIS DA SOCIOLOGIA JURÍDICA

Inicialmente, cumpre destacar que a sociologia como ciência autônoma surgiu no Século XIX, por meio do positivismo (Augusto Comte). O positivismo é uma corrente doutrinária de base cientificista. Somente a ciência é que se possibilitaria o alcance da verdade. E o modelo de ciência imaginada foi um modelo de base experimental. Duas características importantes, a saber: a) garantir o distanciamento entre cientista e objeto para que o conhecimento seja verdadeiro; b) neutralidade valorativa/axiológica: o cientista deveria estudar um determinado objeto sem trazer a carga de sua subjetividade, ou seja, desvinculado de suas próprias inclinações políticas e ideológicas.

Essa ênfase a um modelo cientificista é um reflexo de um momento histórico importante, qual seja, a Revolução Industrial. Tal século foi marcado pela crença absoluta na ciência.

Augusto Comte delineou uma importante lei sociológica: "Lei dos Três Estados". Para Comte, as sociedades humanas se desenvolveriam de forma linear, através da acumulação gradativa do conhecimento. Três estágios de evolução social: teológico, metafísico e científico. Nas primeiras sociedades humanas prevaleceu a teologia.

A "Lei dos Três Poderes" deve ser vista hoje com muito cuidado. Há, por parte de alguns pensadores, um discurso etnocêntrico, do qual o "estágio científico" seria o dominante<sup>2</sup>. Ademais, na visão de Comte a ciência possibilitaria o controle das forças naturais e sociais, algo que se vê impossível atualmente. A previsibilidade tão almejada por Comte não foi alcançada. O mito da certeza acabou sendo solapado no Século XX, acabando, assim, por comprometer a previsibilidade pensada por Comte.

Ressalta-se que Comte imaginou a sociologia como uma espécie de física social, pois acreditava ser possível conceber uma ciência geral da sociedade que pudesse oferecer explicações

2. O estágio científico para Comte seria o último estágio de evolução dos povos alcançado pelas sociedades do Século XIX. Trata-se, pois, de uma forma de conhecimento racional e concreto, e não metafísico. As hipóteses científicas podem ser testadas através de experimentação. Ou seja, a ciência poderia controlar as forças naturais e os processos sociais.

absolutas para todos os problemas da sociedade (pobreza, má distribuição de renda, e etc.). Acreditava-se, ainda, que poderia ser aplicado o modelo cientificista, o que revelava cada vez mais o distanciamento do sociólogo com o próprio objeto de estudo. Daí porque o modelo científico se revela cada vez mais anacrônico.

Ora, resta claro que temos o dever, enquanto cientistas do direito, de zelar pela mínima neutralidade valorativa, mas tais pilares não podem ser firmados de modo absoluto. Por exemplo: Ao estudar da evolução do direito político na Argentina, não se pode se despir da condição de cidadão argentino para se fazer uma análise sociológica.

Embora Comte seja o “pai” da sociologia geral, ele não pode ser considerado o pai da sociologia jurídica. Dentro da proposta de Comte não se inseriu o fenômeno jurídico. Para Comte o direito desapareceria na fase final de evolução dos povos (estado científico). A ciência substituiria o direito, a moral e a religião. O direito, a moral e a religião só se justificariam na escassez.

## 2.1 A Sociologia Jurídica na Visão de Durkheim

Do ponto de vista histórico, temos que o “pai” da sociologia jurídica é um pensador francês, discípulo de Comte, Émile Durkheim.

Durkheim foi um pensador do Século XIX que imaginou a sociologia jurídica, por meio da “Escola Objetiva Francesa”. Entendeu ser possível estruturar cientificamente uma sociologia jurídica. Manteve o modelo positivista de Comte, a neutralidade valorativa. Isso fica claro na própria denominação do movimento (escola objetiva). A subjetividade não poderia contaminar a pesquisa sócio jurídica.

Tal pensador apresentou duas propostas: a) Estudar os fatos sociais como se fossem coisas. Imaginava a sociedade como uma realidade distinta dos indivíduos, como se a sociedade estivesse acima dos indivíduos, como uma realidade coletiva, condicionando as consciências individuais; e b) Divisão social do trabalho e da solidariedade.

Quanto à solidariedade, Durkheim apresenta dois tipos, a mecânica e a orgânica. Em relação

à primeira (mecânica), Durkheim defende que as sociedades primitivas seriam sociedades que desconheciam a divisão do trabalho social (repartição funcional). O todo asfixiaria os indivíduos, nas sociedades primitivas. Daí a ideia da solidariedade mecânica. Havia a prevalência do direito penal, ou seja, as sanções jurídicas teriam natureza prevalentemente repressiva. As ilicitudes eram punidas através da exclusão social.

Já em relação à solidariedade orgânica, resta defendido que com o aumento demográfico, as sociedades começaram a perceber a necessidade de repartição do trabalho (solidariedade orgânica). Então, atualmente as sociedades humanas são regidas pelo modelo de solidariedade orgânica, onde os indivíduos se tornam importantes para a manutenção do todo. Não é mais interessante afastar o indivíduo da sociedade. É exatamente por isso que se pode verificar a prevalência do direito civil (não-penal), que é um direito restitutivo. O direito penal é a *ultima ratio*. A privação da liberdade é reservada para os ilícitos de maior potencialidade ofensiva.

## 2.2 A Sociologia Jurídica na Visão de Weber

Max Weber inaugurou no final do Século XIX e no início do Século XX o “Culturalismo”, sendo este uma corrente que se contrapõe ao positivismo de Comte. O culturalismo está baseado não na neutralidade axiológica, mas sim na proximidade do cientista da sociedade. Prevalece, portanto, o estudo da “ação social”, de modo que o sociólogo precisa “mergulhar” na cultura de cada povo para que possa retirar o real significado de cada ação social.

É exatamente por isso que o método mais empregado por Weber é o “método compressivo”. Não se pode explicar uma ação social, mas compreendê-la.

Com relação à sociedade do direito, Weber demonstrou, em breve síntese, como a afirmação da legalidade atendeu às exigências do capitalismo. Ao contrário dos costumes, fontes não escritas, as leis, como fontes escritas, estabelecem marco de previsibilidade para as operações econômicas. Assim, a Lei se tornou gradativamente a fonte mais importante do direito, pois, sendo escrita,

estabelece marcos mais seguros e objetivos para as operações econômicas.

Ressalta-se, por fim, que, para Weber, poder legítimo é o poder consentido pela sociedade. Os governantes são legitimados pelos governadores. A legitimidade conduz a uma estabilização das relações jurídicas e sociais.

### 2.3 A Sociologia Jurídica na Visão de Marx

Diante da crise gerada no final do Século XIX, os trabalhadores começaram a se organizar em sindicatos para lutar por seus direitos. É nesse contexto que começa a surgir o socialismo. O socialismo apresenta duas divisões: a) Utópico: surge como proposta de reforma do sistema capitalista; b) Científico: sustenta que o capitalismo intrinsecamente necessita da exploração do trabalhador. (Marx e Engels).

Karl Marx buscou estudar a organização material da produção de riqueza, tentando provar que as relações materiais de produção (a forma de produção das riquezas) interferiram nas instituições sociais (políticas, econômicas, religiosas, e etc.). A infraestrutura econômica condicionaria a superestrutura político-sociológica. Ou seja, a economia seria o fator preponderante na organização das relações sociais. Na visão de Marx, o ordenamento jurídico seria um reflexo da infraestrutura econômica.

Essa corrente também é histórica, já que Marx examinou a evolução das sociedades humanas, vislumbrando sempre a influência da economia. Para Marx a evolução da sociedade humana poderia ser dividida nas seguintes fases:

1ª) Comunismo Primitivo - As primeiras sociedades humanas seriam organizadas no comunismo, uma vez que seriam sociedades nas quais a propriedade privada não existia. Portanto, não existiam classes sociais. Entretanto, em algum momento de evolução humanidade, iniciou-se a sociedade classista;

2ª) Sociedade de Classes - O surgimento da propriedade privada inaugura o modelo da sociedade de classes. Primeiro, a sociedade antiga, marcada pelo escravagismo. Depois, a sociedade medieval, representada pelo sistema feudal. E, por fim, a sociedade moderna, esta representada pelo capitalismo industrial;

3ª) Comunismo Evolutivo - O materialismo é dialético, posto que Marx enfatizou que a luta entre as classes seria o motor da história. Tese, antítese e síntese. Na sociedade capitalista, industrial, o conflito entre as classes foi acirrado. Com a "Ditadura do proletariado", os trabalhadores unidos poderiam tomar o poder e com essa medida estatizariam a propriedade privada até que se chegasse ao comunismo evoluído, superando-se o próprio capitalismo.

Verifica-se, portanto, que as experiências socialistas não foram bem sucedidas no mundo, haja vista que com tal modelo político-econômico, os seus defensores não conseguiram gerar igualdade efetiva entre os indivíduos de uma sociedade.

A seguir, será abordada a relação existente entre o controle social e o Direito, como elemento de transformação social.

### 3. CONTROLE SOCIAL E O DIREITO

O sistema de controle social procura adequar o comportamento humano dentro da sociedade. A ideia de controle social pressupõe a liberdade. As sociedades sub-humanas são regidas pelo determinismo biológico, enquanto as sociedades humanas são regidas pela ideia de liberdade em contraponto ao controle social.

As sociedades subumanas são aquelas sociedades de seres não humanos. A nota característica de tais sociedades é o determinismo biológico (instinto). É por isso que nas sociedades subumanas não se faz necessário organizar o sistema de controle social.

Embora os seres humanos também sejam regidos pelos instintos, não se pode dizer que são direcionados apenas pelo determinismo biológico. O ser humano é essencial livre, de modo que se torna indispensável um sistema de controle social para harmonizar a liberdades.

O sistema de controle social procura harmonizar a existência das diversas espécies de liberdade. As nossas singularidades inviabilizariam a estabilidade das relações sociais, posto que sem liberdade não há controle e sem controle não há liberdade. Ou seja, o sistema de controle social se compõe de instituições e de



normas, essas instituições são também chamadas de “agências de controle social”. Dentre as diversas normas, há as normas de etiqueta, moral e jurídica.

Com efeito, a todo momento a sociedade procura socializar o indivíduo. Desde a infância até a morte nós estamos inseridos em instituições que moldam a personalidade; a primeira delas é a família. A família realiza o “controle social primário” (inicial e fundamental). É na família que nós aprendemos os cânones socialmente aceitos. Internalização dos padrões de comportamento. Esse controle social primário, que também se desenvolvem nas escolas, é um controle pessoal e informal.

Outra importante agência de controle social é o Estado, de modo que este é uma agência de controle secundário. O controle é secundário, pois trata-se de um controle formal. O relacionamento é eminentemente institucional.

### 3.1 Dimensões da Eticidade Humana

A eticidade humana pode ser exteriorizada em diversas dimensões.

Tem-se que as normas de etiqueta são normas que regulam os hábitos de decoro ou de educação no trato com as pessoas e as coisas. São normas éticas de menor relevância. O descumprimento das normas de etiqueta gera descortesia. E esta será sancionada difusamente. A sanção difusa é uma sanção espontânea, não estando predeterminada em nenhum sistema normativo escrito. O ostracismo, o escárnio popular se manifesta espontaneamente. Ademais, a sanção pode ser aplicada por qualquer ator social. Não há monopólio de aplicação da sanção difusa.

Como normas de moral, tem-se as normas bíblicas, que representam um código moral de grande importância. Evidentemente, o descumprimento de uma norma bíblica acarreta uma imoralidade, para determinadas sociedades. A imoralidade também é sancionada difusamente. É espontânea (não predeterminação) e pode/deve ser aplicada por qualquer agente social. A sanção difusa é a mesma da sanção decorrente do descumprimento das normas de etiqueta, o que varia é a intensidade.

Já as normas jurídicas corporificam os padrões de comportamento essenciais para a existência humana. O direito é o núcleo duro do sistema de controle social, baseado na normatividade ética. O direito se afigura como a última barreira do sistema de controle social.

O descumprimento das normas jurídicas acarretará o surgimento da infração ética de maior gravidade: ilicitude. A ilicitude será punida por meio de sanções jurídicas organizadas. A sanção jurídica não é difusa, pelo menos nas sociedades ocidentais contemporâneas, bem como não está confiada à espontaneidade e ao pluralismo da opinião pública, sendo que deve ser aplicada predominantemente pelo Estado, após o devido processo legal. É, portanto, uma sanção institucionalizada pelo Poder-Estado.

### 3.2 Controle Social: Preventivo e Repressivo

O controle social atua tanto preventivamente, quanto repressivamente. O controle social preventivo atua basicamente através da coercitividade das normas sociais e das sanções premiais. Tal controle busca inibir a ocorrência de infrações sociais (descortesias, imoralidades ou ilicitudes). É uma espécie de controle “a priori”.

Por outro lado, o controle social repressivo apresenta sanções difusas e organizadas, como, por exemplo, o constrangimento do patrimônio ou da própria pessoa do infrator da norma.

## 4. O INTEGRATIVISMO E A REFLEXÃO JURÍDICA

Com base na perspectiva integravista, verifica-se uma interconexão dos elementos – fato, valor e norma – na reflexão jurídica.

O magistério de Pedro R. David (1999, p. 5) defende a relação de um Direito Integrativista como inovação à ciência jurídica, senão vejamos:

Nadie puede ignorar las condiciones por las que estamos pasando en esta parte del mundo (Latinoamérica). Nuestras normas jurídicas han sido siempre concebidas como si fueran autosuficientes. Ehrlich ya había dicho en el siglo pasado, que el Derecho que vive en la

conducta, inmediatamente que se codifica, se rigidiza y se hace histórico, y, en alguna forma, antihistórico. No hay ninguna posibilidad de innovar y remodelar en el Derecho si uno no tiene la historia real metida en la trama de la reflexión jurídica.

Essa harmonia de norma, valor e fato impede tanto o divórcio de facticidade e normatividade, quanto que os valores jurídicos se projetem a um horizonte essencialista afastado da realidade social e histórica do homem no mundo.

Reforçando tal posicionamento, ensina Pablo Lopez Blanco (1975, p. 61-62) o seguinte:

De esta forma la norma jurídica no es apenas pura categoría lógica apriorística sino contrariamente una entidad histórico-cultural, momento de un proceso dialéctico que reclama e implica a los otros dos en una comprensión unitária. Ahora bien, las posiciones y tareas del derecho como hecho, valor y norma, inciden en 2/8 la Ontognoseología Jurídica de manera que puedan determinarse tres consecuencias: hecho (cultorología jurídica), valor (deontología jurídica) e norma (Ciencia del Derecho).

A partir de uma perspectiva tridimensionalista se pode construir o conceito do Direito da integração, possibilitando soluções jurídicas que passam, primeiramente, pela análise da dimensão sociológica do problema fático, capturados por normas apoiadas em métodos de originalidade e derivação (dimensão normativa) e inspirada na construção de espaços comuns através da liberdade, harmonização e cooperação exigido pela justiça. (CIURO CALDANI, 2006, p. 31). Assim, os fenômenos de integração econômica e política do século XX permitiram o desenvolvimento do Direito com mais força.

A evolução da sociedade em direção a formas cada vez mais complexas rompeu o equilíbrio dualista entre o Estado e cidadãos, favorecendo o surgimento de múltiplos direitos e garantias, repudiando sistemas penais autoritários ou totalitários, do tipo opressivo fundada em apriorismos ideológicos e radicais (BARACHO, 1984, p. 125).

Fazer uma leitura constitucional da Ciência do Direito significa privilegiar um sistema jurídico de cunho democrático, desde os postulados de direito natural de cunho exclusivamente racional advindos da tradição do Iluminista.

Desde o advento da Teoria Pura, Karl Larenz (1997, p. 92) já se preocupava com as possíveis deficiências da Teoria de Kelsen, notadamente quando da sua aplicação em face dos entraves jurídicos ocasionados na sociedade moderna:

A sua teoria pura constitui a mais grandiosa tentativa de fundamentação da ciência do Direito como ciência – mantendo-se embora sob o império positivista desta última e sofrendo das respectivas limitações – que o nosso século veio até hoje a conhecer. O que não obsta a que sejamos tentados também a acrescentar: assim como a Jurisprudência dos interesses é deficiente como teoria, mas foi de grande utilidade prática, assim a teoria pura do Direito atinge um alto nível como teoria, mas do ponto de vista prático os seus resultados são escassos.

Exatamente por isso restou identificado uma crise no modelo de racionalidade científica, no que condiz à hermenêutica jurídica, especialmente após o início do chamado Constitucionalismo Pós-Moderno, cuja marca principal se revela no declínio das normas de subsunção fático-jurídicas. Isso porque, pensadores de escol verificaram, após exaustivos estudos, que a lei positivada era insuficiente para resolver todos os conflitos da sociedade.

Por oportuno, citem-se as ponderações de Eduardo Garcia de Enterría (2000, p. 39-40):

El llamado 'principio de legalidad' es hoy, em efecto, completamente insustituible para asegurar el funcionamiento del Estado, y de todos los poderes públicos, para tasar y encuadrar sus competencias, que condicionan todas sus posibilidades de actuación, para imponerle el respecto de las libertades y derechos de los ciudadanos.

A noção de Direito para Kant levava em conta critérios que podiam trazer a justiça ou injustiça na aplicação da norma jurídica, o que afastava por completo a formalidade da interpretação pelo operador da norma única e exclusivamente

por critérios empíricos, próprios do sistema positivista.

E alicerçado no pensamento Kantiano, Norberto Bobbio (1997, p. 66-67) nos ensina que:

Em linguagem moderna, poderíamos dizer que o jurista que não domina o direito positivo pode, sim, estabelecer o que é válido sob o ponto de vista jurídico (ou problema da validade do direito), mas não o que vale como direito (ou problema do valor do direito). A única maneira para se chegar a compreender o direito como valor, ou seja como idéia de justiça, é abandonar o terreno empírico e voltar ao fundamento de qualquer direito empírico, ou seja, à razão pura.

De acordo com a filosofia de Kant, a análise do *dever*, parte, inicialmente, da sua relação para com o que é *bom*, onde a “boa vontade” ganha suma importância. A “boa vontade” ou a “boa ação” se revela como sendo aquela que se realiza não para um determinado fim em si mesmo, mas por ser essencialmente boa por si só. Na ideia de Kant, a razão, também chamada de “imperativos”, fornece os critérios para que o cidadão proceda no intuito de se chegar ao bem moral.

Com base na concepção de Rafael de Assis Roig (1991, p. 99) seria descabido a utilização do termo “dever” no âmbito jurídico, já que este (*o dever*) deve ser encarado pelo homem como sendo algo essencialmente bom à luz de um imperativo categórico.

Assim, hipotéticos seriam os imperativos que demonstrassem a necessidade prática de uma ação possível para se conseguir outra coisa que se almeja. Já categóricos, seriam aqueles que representassem uma ação por si mesma, sem nenhum outro fim que lhe determine objetivamente como necessária (CARDOSO, 2014, p. 18).

Sobre a relevância do imperativo hipotético no campo jurídico, vejamos os ensinamentos de Joaquim Carlos Salgado (1995, p. 211):

O imperativo hipotético tem relevância para o direito, embora não seja o seu fundamento último. É o modo como aparece a norma jurídica no direito positivo e deve funcionar, pode-se dizer, como esquema de aplicação

dos princípios a priori do direito (do imperativo categórico) ao mundo pragmático da legislação positiva, dada a sua participação, ao mesmo tempo, do teórico e do prático.

Por meio dos Imperativos Categóricos, Kant busca fazer uma distinção entre o dever e a obrigação. Por dever, poderíamos considerar a ação quando esta possui um valor inerente ao fim proposto, e em obrigação, quando ela é determinada de maneira cogente e por meio da força para a realização de determinada conduta.

De forma mais aprofundada, Marcelo Campos Galuppo (2002, p. 97), citando Paton<sup>3</sup>, explica que o imperativo categórico se apresenta em cinco fórmulas:

Como sistematiza Paton, podemos encontrar o Imperativo Categórico em cinco fórmulas:

Fórmula I ou Fórmula da Lei Universal: Age apenas com base na máxima que tu possas desejar ao mesmo tempo que se torne uma lei universal. Fórmula Ia ou a Fórmula da Lei da Natureza: Age como se a máxima da tua ação fosse para ser transformada, através da tua vontade, em uma lei universal da natureza. Fórmula II ou fórmula do fim em si mesmo: Age de tal modo que uses a humanidade, ao mesmo tempo na tua pessoa e na pessoa de todos os outros, sempre e ao mesmo tempo como um fim, e nunca apenas como um meio. Fórmula III ou a Fórmula da autonomia: Age de tal maneira que tua vontade possa encarar a si mesma, ao mesmo tempo, como um legislador universal através de suas máximas. Fórmula IIIa ou a Fórmula do Reino dos Fins: Age de tal maneira que tu sejas sempre através de suas máximas um membro legislador em um reino universal dos fins. (Paton, 1948:129).

Verifica-se que no plano do dever a realização de determinado ato seria sempre incondicional, sendo que no campo da obrigação haveria a condicionante para a consecução de um determinado objetivo.

De outro lado, os textos constitucionais modernos apresentam um rol de princípios que demonstram valores reconhecidos por uma

3. PATON, H. J. *The Categorical imperative; a study in Kant's moral philosophy*. Philadelphia: University of Pennsylvania, 1948, p. 129.

sociedade, direcionando o Estado na busca de seus objetivos fundamentais.

Os deveres constitucionais costumeiramente apresentam ordens aos entes políticos com o objetivo de que sejam editadas normas que deem eficácia aos seus mandamentos. Francisco García Dorado (2004, p. 34) explica a função do mandamento constitucional com o objetivo de impor aos seus destinatários (entes estatais) a obrigação de concretizar no mundo jurídico seu comando:

Por tanto, lo que implica necesariamente cada deber constitucional es un mandato al legislador, una vinculación a los poderes públicos para la creación de estas obligaciones habrá de establecerse con las condiciones y límites que exige la Constitución. Y es que, lo que aportan los deberes constitucionales “no es tanto la expectativa de comportamientos privados como una expectativa de actuación por parte de los poderes públicos”. Puede afirmarse, por consiguiente que, mediante la proclamación de estos deberes, lo que en realidad se opera es una legitimación para la intervención del poder público en determinadas relaciones sociales o en ciertos ámbitos de la autonomía personal.

A carga valorativa do dever fundamental aparece nos textos constitucionais na figura dicotômica dos paradigmas relativos ao dever de recolher tributos e ao dever de defesa e manutenção da pátria. No entanto, a feição valorativa do dever de recolher tributos no Estado Democrático de Direito ganha função especial na relação existente entre os deveres jurídicos do cidadão e à proteção dos seus direitos fundamentais.

Ao dissertar sobre a moral fiscal do Estado e dos cidadãos, Klaus Tipke (2002, p. 21) entende que *“como sinónimos de ‘moral tributaria’ se utilizan también los términos ‘ética tributaria’ o situación Ética y moral de la fiscalidad”*.

O bem juridicamente protegido na tipificação dos delitos tributários, pelos dispositivos constantes na Lei n.º 8.137/90, é a ordem tributária. Neste tocante, Miguel Reale Jr. (1999) nos ensina que o bem jurídico precede a existência da própria norma legitimada pelo ente legitimador, cabendo ao legislador valorar sua

relevância e quais instrumentos legais/sociais, administrativos ou penais, que irão lhe dar guarida<sup>4</sup>.

Com fundo histórico, Maurício Antônio Ribeiro Lopes (2000, p. 308) ensina acerca da importância da construção do conceito de bem jurídico, senão vejamos:

Com efeito, a doutrina penal majoritária recuperou o conceito liberal ou de garantia do bem jurídico, que fora repudiado pelas doutrinas autoritárias que vicejaram na época do nacional-socialismo. Observou-se o renascimento de posturas que outorgavam um conteúdo material para o bem jurídico, viabilizando, novamente, o exercício do papel de limitador do poder punitivo do Estado, e essas formulações caracterizaram-se por uma natureza político-criminal, o que possibilitou averiguar-se a importância do conceito do bem jurídico como centro nuclear para o Direito Penal.

No que se refere à tutela da ordem tributária, o bem jurídico ofendido ou posto em perigo não é apenas os cofres públicos, mas sim todo o complexo de realização da política financeira informada pelo bem comum da sociedade. Nesse sentido, citem-se as lições de Luiz Régis Prado (2003, p. 399):

A tutela penal da ordem tributária se encontra justificada pela natureza supra-individual, de cariz institucional, do bem jurídico, em razão de que são os recursos auferidos das receitas tributárias que darão o respaldo econômico necessário para a realização das atividades destinadas a atender às necessidades sociais. Tal assertiva é corroborada pela proteção constitucional conferida à ordem econômica (art. 170 da CF).

Portanto, verifica-se que a proteção da ordem tributária pelo Direito Penal deve se analisada em face do dever fundamental de pagar tributos no Estado Democrático de Direito, mediante a correlação entre o dever e a moral e a obrigação

4. REALE JR., Miguel. Despenalização no direito penal econômico: uma terceira via entre o crime e a infração administrativa? In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. Ano 7. n. 28. São Paulo: RT, 1999. p. 121/122.

e o direito, com base numa concepção jurídica trialista.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pela análise empreendida para a elaboração do presente ensaio, é possível alcançar as seguintes considerações finais:

i) A vida em uma sociedade democrática exige o pleno exercício da solidariedade fiscal por parte dos cidadãos, ante o seu dever fundamental de pagamento de tributos, conforme suas capacidades econômicas, para realização do bem comum, de modo que aquele que não o faz, dolosamente, pratica conduta merecedora de reprovação penal;

ii) Com o advento da Lei n.º 8.137/90, o legislador brasileiro tipificou os crimes contra a ordem tributária, tendo por objeto a tutela do Erário. Ao analisar as condutas caracterizadoras dos crimes fiscais, constata-se diversos efeitos prejudiciais dela decorrentes, seja por reduzirem o ingresso de valores aos cofres públicos, ou seja, por causarem desequilíbrios econômicos e sociais;

iii) Ocorre que tais efeitos não se reduzem apenas às lesões aos cofres públicos, mas também à sociedade, sobre a qual deve recair o interesse coletivo que se reveste no dever fundamental de pagar tributos, destinados ao financiamento de um Estado Social e Democrático de Direito;

iv) Desse modo, os critérios de verificação dos bens jurídicos que efetivamente comportarão a tutela estatal se revestem em matéria de natureza fundamental para o Estado Democrático de Direito, haja vista que o legislador deve eleger a proteção dos bens jurídicos de maior relevância dentro da sociedade;

v) Os direitos fundamentais constituem a regra matriz, a base da construção de um sistema normativo. Verifica-se, portanto, que a ideia de reconhecimento e de preservação dos direitos fundamentais é indissociável do Estado Democrático de Direito;

vi) A verificação do conceito “ética” nas relações tributárias é tema que não costuma ser abordado pelos que se ocupam pelos estudos voltados às ciências fiscais, notadamente no Século XX. Acredita-se que a justificativa desse afastamento conceitual se deve pelo fato de os aplicadores do direito cada vez mais se omitirem para interpretação com foco nas bases princiológicas e filosóficas que contornam as normas jurídicas;

vii) Ou seja, ao que tudo indica há um verdadeiro retrocesso hermenêutico no campo da resolução das controvérsias de natureza tributária, já que o aplicador da norma vem se rebaixando para o formalismo do positivismo;

viii) Ao se ocuparem dos estudos voltados à ética ou à filosofia moral, diversos filósofos nos mostram que o ponto de partida deve levar em conta o ser humano, posto que este deve ser o foco de qualquer estudo sobre o que é “certo e errado”, bem como das causas, motivos, razões e circunstâncias que levam as pessoas a agir de determinada forma; certa ou errada;

ix) Para Kant, a base para toda razão moral é a capacidade do homem de agir racionalmente, já que toda pessoa deveria se comportar da mesma forma que ela esperaria o comportamento de outrem na mesma situação, o que tornaria o procedimento (o seu próprio comportamento) em uma lei universal;

x) Com a transposição dos paradigmas do Estado Liberal e do Estado Social, o direito deverá ser entendido como um procedimento. Na verdade, o Estado somente será verdadeiramente democrático com a instituição e o respeito a procedimentos para que se garanta, nas três esferas de poder, a segurança jurídica pela previsibilidade das decisões. Esta nova visão, advinda do modelo constitucionalista, entende o dever de recolhimento de tributos como garantidor de direitos;

xi) A observância dos princípios de legitimação, que decorra do princípio da solidariedade, revela a possibilidade de tributação democrática dotada de maior

eficácia, além de tornar factível uma sociedade livre, justa e solidária, conforme determina a Constituição Federal;

xii) Ressalta-se que a própria Constituição Federal de 1988 traz em seu bojo diversos dispositivos que consagram valores morais, o que tem o condão de demonstrar que, além do respeito à legalidade, torna-se necessária à observância de valores morais que foram escolhidos pela sociedade;

xiii) No entanto, ao se comparar os direitos com os deveres previstos nos textos constitucionais modernos, podemos facilmente perceber a esmagadora supremacia dos primeiros. Normalmente, os deveres constitucionais se apresentam ao lado dos direitos fundamentais na “cabeça” do título ou capítulo relativo;

xiv) Apesar de a Constituição Federal de 1988 não ser a principal responsável pela criação das obrigações tributárias no Brasil, torna-se incontroverso que a norma constitucional impõe um verdadeiro dever aos seus cidadãos. Tal dever, mediante a regulamentação por lei, é que faz surgir as obrigações fiscais no mundo jurídico. Não é por outra razão que normalmente os textos constitucionais utilizam a expressão *dever* ou invés de *obrigação*, com o nítido objetivo de consagrar

na norma, ainda que de forma implícita, um conteúdo valorativo de força moral;

xv) Os critérios de verificação dos bens jurídicos que efetivamente comportarão a tutela estatal se revestem em matéria de natureza fundamental para o Estado Democrático de Direito, haja vista que o legislador deve eleger a proteção dos bens jurídicos de maior relevância dentro da sociedade;

xvi) Tem-se que os efeitos prejudiciais - de ordem financeira, econômica e social - não devem ser considerados legítimos bens jurídicos merecedores da proteção penal, haja vista que o verdadeiro valor deve recair sobre o dever fundamental e solidário de pagar tributos pelos cidadãos;

xvii) Dessa forma, por intermédio dos imperativos de Kant, busca-se fazer a distinção existente entre dever e obrigação, com base nos fundamentos éticos da tributação no Estado Democrático de Direito, posto que, conforme já destacado, os critérios de verificação dos bens jurídicos que devem comportar a tutela estatal se revestem em matéria de natureza fundamental para o referido Estado Democrático, haja vista que o legislador deve eleger a proteção dos bens jurídicos de maior relevância da sociedade.

## REFERÊNCIAS

- BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Processo Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- BLANCO, Pablo Lopez. **La ontología jurídica de Miguel Reale**. São Paulo: Saraiva, 1975.
- BOBBIO, Norberto. **Direito e Estado no Pensamento de Emanuel Kant**. 4. ed. Brasília: Ed. UNB, 1997.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 20 jun. 2020.
- BRASIL. **Lei n.º 8.137, de 27 de Dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm)>. Acesso em: 20 jun. 2020.
- CARDOSO, Alessandro Mendes. **O Dever Fundamental de Recolher Tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto

- Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- CIURO CALDANI, Miguel Angel. *Filosofía y sistema del Derecho de la Integración (El complejo problemático del Derecho de la Integración. Hacia la autonomía científica del Derecho de la Integración)*. **Revista del Centro de investigaciones de Filosofía Jurídica y Filosofía Social**, Vol. 29, Rosario, FIJ, 2006.
  - DAVID, Pedro Rubén. **Globalización, prevención y justicia penal**. Buenos Aires: Zavalia, 1999.
  - DORADO, Francisco García. **Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Democrático de Derecho**. Madrid: Dykinson, 2004.
  - DUSSEL, Enrique. **Ética da libertação – na idade da globalização e da exclusão**. Tradução de: ALVES, Ephraim Ferreira; CLASEN, Jaime A.; ORTH, Lúcia M. E. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 2002.
  - ENTERRÍA, Eduardo Garcia de. **Justicia y seguridad jurídica em um mundo de leyes desbocadas**. Madrid: Civitas, 2000.
  - FURROW, Dwight. **Ética – Conceitos-chave em Filosofia**. Trad. Fernando José R. da Rocha. Porto Alegre: Artmed, 2007.
  - GALUPPO, Marcelo Campos. **Igualdade e Diferença. Estado Democrático de Direito a partir do pensamento de Habermas**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.
  - KANT, Immanuel. **Fundamentação da Metafísica dos Costumes e Outros Escritos**. Tradução de: Leopoldo Holzbach. São Paulo: Martin Claret, 2004.
  - NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar imposto: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009.
  - LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Tradução de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
  - LOPES, Maurício Antônio Ribeiro. **Teoria Constitucional do Direito Penal**. São Paulo: RT, 2000.
  - PAUPÉRIO, Arthur Machado. **O Estado e a Realidade Nacional**. Rio de Janeiro: Academia Brasileira de Ciências Morais e Políticas, 1991.
  - PRADO, Luis Régis. **Bem Jurídico-Penal e Constituição**. 3. ed. São Paulo: RT, 2003.
  - REALE JR., Miguel. **Despenalização no direito penal econômico: uma terceira via entre o crime e a infração administrativa?** In: **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. Ano 7. n. 28. São Paulo: RT, 1999.
  - ROIG, Rafael de Assis. **Deberes y Obligaciones em la Constitución**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.
  - SALGADO, Joaquim Carlos. **A Idéia de Justiça em Kant: seu fundamento na liberdade e igualdade**. 2. ed. Belo Horizonte: Editora UFMG, 1995.
  - TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del estado y de los contribuyentes**. Tradução de: MOLINA, Pedro M. Herrera. Madrid: Marcial Pons, 2002.
  - TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
  - TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.