

# A TUTELA DO BEM JURÍDICO NO ÂMBITO DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Francisco Petrônio de Oliveira Rolim\*  
Romulo Rhemo Palitot Braga\*\*

**RESUMO:** Este artigo se dedica aos crimes contra a ordem tributária no intuito de revelar o bem jurídico tutelado na lei 8.137/1990. Ressalta-se a legitimidade do direito penal, numa abordagem jurídica constitucional, enfatizando a sua importância na área tributária. Realiza-se uma análise da importância do bem jurídico tutelado nos crimes tributários, no âmbito holístico e crítico, frente ao Estado Democrático de Direito, e ao desenvolvimento sustentável.

*Palavras-chave:* Direito Penal. Bem jurídico. Ordem Tributária.

## 1 INTRODUÇÃO

O objetivo maior da análise proposta para este trabalho são os crimes caracterizados como contra a ordem tributária, por particulares, que se perfaz no lastro dos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/1990, buscando uma discussão quanto ao objeto de criação da norma, se esta foi instituída com a premissa de defesa pontual do erário vinculado a Administração Tributária, ou com um escopo mais amplo e complexo, enfatizando algo de elevada grandeza.

O diploma legal em epígrafe tipifica os crimes determinados para punir com pena restritiva de liberdade aos que suprimirem ou reduzirem tributos, fraudes à fiscalização, prática de inclusão de dados inexatos e ou omissão de elementos na contabilidade, falsificação de documentos fiscais, entre outras condutas.

Dentro do contexto dessa criminalização perscrutar a essência do bem jurídico que se pretende tutelar com norma penal em tela, trazendo para o foco a particularidade do fato de que o objeto da proteção não é uma unanimidade, mas possui relevância constitucional e é imperioso para o desenvolvimento sustentável do Estado brasileiro e, acima de tudo, promove simultaneamente o estabelecimento da paz social, da liberdade, da justiça fiscal e da igualdade sob todos os aspectos.

Entre as matérias eleitas à análise, necessário se faz observar os parâmetros que devem o legislador conjecturar no lapso temporal de instituição da norma penal, inclusive quanto à conjuntura sociopolítica em que vive o Estado, considerando que a doutrina, através de vários autores, faz emergir questionamentos relativos aos limites do poder de punir do Estado e

---

\* Engenheiro Agrônomo, Bacharel em Direito, Auditor Fiscal Tributário Estadual (Estado da Paraíba), Mestrando em Direito e Desenvolvimento Sustentável do Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ). E-mail: <petrorolim@yahoo.com.br>.

\*\* Doutor e Mestre em Direito Penal pela *Universitat de València*, Espanha, Professor Permanente dos Programas de Pós-Graduação em Direito do Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ) e da Universidade Federal da Paraíba (UFPB); Auditor do Superior Tribunal de Justiça Desportiva (STJD) e da Confederação Brasileira de Automobilismo. Advogado. E-mail: <romulo.palitot@uv.es>.

sobre quais seriam as regras que devem ser observadas pelo Parlamento ao pronunciar a definição de determinada conduta como ilícito penal.

Se alinhando ao raciocínio, acima evidenciado, a teoria do bem jurídico explica não somente o balizamento para o legislador, mas também se apresenta como um princípio capaz de orientá-lo no sentido de fazer assimilá-lo e assim trilhar a criminalização para as condutas imperiosamente danosas à sociedade e à tutela exclusivamente dos bens jurídicos de considerável relevância.

Torna-se conveniente salientar não ser possível esgotar o assunto bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária por se tratar de um assunto prolixo e associado a uma gama de posições divergentes quanto à sua conceituação e alcance do ponto de vista concreto e material.

Todo o empenho converge no sentido de expor, com base em uma análise, sobre os argumentos mais concernentes ao bem jurídico, dentro de uma relação com a Lei nº 8.137/1990, sobretudo no tocante à crítica à legislação, na busca de extrair os critérios oportunizados pelo legislador com vistas a limitar e nortear a atividade institucionalizadora punitiva.

Pretende-se, com as notas conclusivas, ser possível responder os seguintes questionamentos: Qual o bem jurídico tutelado pelo Diploma Legal, Lei nº 8.137/1990? O bem jurídico – em evidência – deve ser protegido ou este se refere a um artifício, conferido pela legislação no sentido de agregar valor à máquina arrecadatória do Estado?

## **2 A FUNDAMENTAÇÃO DO CONCEITO DE BEM JURÍDICO**

A proteção penal no âmbito da Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária estabelece um prolixo entendimento frente à abundância de elementos vinculados as legislações, aliado ao fato de o bem jurídico – cerne da questão – gozar de pouca definição e de muitos aspectos polêmicos. Para melhor esquadrihar a compreensão da tutela dos crimes vinculados às práticas tributárias danosas ao Estado, executadas por particulares, em nosso direito e diante de um cabedal de pontos relevantes nas áreas penal e tributária, torna-se imprescindível a análise do bem jurídico penal, a percepção do bem jurídico na contemporaneidade e a perspectiva do bem jurídico para a ordem tributária.

Clássica é a anotação que se faz no sentido de afirmar que a distinção entre a instituição jurídica e as outras ordens políticas de organização social, a exemplo da religião, da moral e dos preceitos de comportamento social é a punição normatizada. Este comentário revela algo de muito verdadeiro, de modo que motiva e permite fazer uma reflexão sobre a

importância do interesse jurídico no lastro da norma de cunho penal. Conforme Simões (2012, p.13):

[...] o objeto do crime é o bem ou interesse jurídico que sofre as consequências da conduta criminosa. O objeto material é o bem jurídico de natureza corpórea ou incorpórea sobre o qual recai a conduta criminosa. Já objeto jurídico é o interesse protegido pela norma penal, como a vida, o patrimônio, a fé pública, entre outros.

A violação às instituições tributárias, do ponto de vista jurídico, interfere na ordem tributária, com destaque na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, nos artigos 145 a 169, configurando literalmente a Constituição Econômica, suporte jurídico para o delineamento do processo tributário e fazendo emergir para os bens jurídicos os elementos que constituem a sua proteção pelo direito penal a nível constitucional. Nessa linha, Prado (2004, p. 249) procura elucidar que a percepção de bem jurídico deve: “[...] sempre estar em consonância com o quadro axiológico da Constituição e com o princípio do Estado democrático e social de Direito”.

A ação ilícita é abalizada, quando se promove através da sua prática e por oportuno uma lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico. Nesse diapasão, não existe crime na ausência de degradação ou pelo menos da possibilidade de perigo para o bem jurídico defendido sofrer tal desprestígio. Sabedor do relevo e do significado do bem jurídico para o direito, em particular para o direito penal tributário, salutar se faz destacar o realce inerente ao raciocínio em tela, apresentado por Romulo Rhemo Palitot Braga (2007, p. 42), que na sua óptica assegura: “É de imprescindível importância a correta determinação do bem jurídico protegido em todas as classes do delito, pois através da sua determinação que se faz possível uma eficaz política criminal e também uma correta interpretação da norma penal”.

Assim, é possível conceber que o bem jurídico-penal na condição de elemento chave para o contexto incriminatório e de estrutura material obrigatória na definição da gravidade da ofensa representa a autenticidade da intervenção punitiva cuja consequência solidifica a contenção de direitos fundamentais.

## 2.1 BEM JURÍDICO PENAL

A conceituação de bem jurídico-penal faz reunir, de maneira imprescindível e natural, os princípios do direito penal, ao tempo em que dá sentido ao surgimento das discussões sobre a aceção e o emprego do *iuspuniend*, do mesmo modo ao núcleo do crime e à sua culpabilidade. Nessa linha de raciocínio, é possível conceber um breve discernimento sobre o bem jurídico, associado ao direito penal, e que estes estão intimamente vinculados à história social da humanidade em seus diversos estágios de desenvolvimento (GUZELLA, 2009, p.

57).

Não se exige maiores esforços para entender que o Direito Penal, em particular o Direito Penal Econômico, surgiu no Século XX. Nessa sintonia Nelson Hungria (1955, p.69 e 70) explica que:

[...] é possível perceber que o objetivo final da Lei é alçado ou reconhecido pela deferência do interesse ou bem jurídico que ela busca proteger, a exemplo da vida, o patrimônio, a liberdade, a fé pública, entre outros, onde se faz presente a manifestação da preocupação com os cuidados devidos a serem dispensados pelo legislador no sentido de que este deve distinguir bem a *ratio legis* dos acontecimentos que motivam a elaboração do projeto legislativo, objeto e materialidade da política.

Em obediência ao princípio da dignidade humana, a operacionalização do direito penal exige uma grande coerência racional frente aos fatos – apesar de o sistema de proteção dos bens jurídicos não ser ilimitado – ao se considerar que este só será fidedigno quando da impossibilidade dos demais ramos do direito, ou seja, os outros setores se apresentarem ineficazes. Dessa forma, segundo Izoton (2011, p. 12):

[...]. É importante ressaltar que o direito penal é a mais grave de todas as formas de intervenção do Estado na vida privada dos cidadãos, tendo em vista que viola um dos direitos mais fundamentais protegido constitucionalmente: a liberdade. Não estamos pregando o abolicionismo, mas sim uma forma de aplicação do direito penal limitada ao estritamente necessário.

114

Com a evolução da sociedade, e conseqüentemente dos entendimentos desenvolvidos pelos operadores do direito duas décadas antes do fim do século anterior, anos oitenta, Toledo (1987, p. 15) definiu como bens “as coisas reais ou objetos jurídicos ideais dotados de valor”, “indispensáveis à vida em comunidade”. Seus escritos trazem a ideia de que, diante da diversidade de bens disponíveis, o direito penal é seletivo e julga apenas aqueles dignos de tutela, emergindo assim a categoria de bens jurídicos.

O doutrinador referenciado, frente à sua consciência, salienta os valores ético-sociais que o direito contempla, para ratificar a necessidade de manter a paz social, e tutelá-los no sentido de que não os exponham a perigo de ataque ou a lesões confirmadas, dispensando um resultado material efetivo para que o bem jurídico tutelado não seja abalado.

Nessa discussão, é salutar dar relevo ao fato da ausência de facilidade no estabelecimento, com precisão, dos bens que tenham altivez jurídico-penal. A doutrina, de maneira efervescente, apresentou posicionamentos diversos sobre o tema, assentando amplamente os seus argumentos. Ilustrando essa afirmação, a pesquisadora Suzana Aires Souza (2006 apud GUZELLA, 2009, p. 13-14) nos traz o seu entendimento ao mostrar algumas das várias opiniões estabelecidas quanto à determinação e aferição da condição de bem jurídico penal:

[...]. Para alguns autores os bens jurídicos são aqueles pressupostos valiosos e necessários para existência humana (Hellmuuth Mayer); para outros representam aqueles objetos dos quais o homem precisa para sua própria livre auto realização (Michael Marx); ou ainda, uma relação real da pessoa com um valor concreto reconhecido pela comunidade jurídica, na qual o sujeito de direito se desenvolve pessoalmente com a aprovação do ordenamento (Otto); também há autores que identificam os bens jurídicos como interesses da vida da comunidade a que o direito penal concede proteção (Hans-Heinrich Jescheck); ou quem acredite que são eles circunstâncias dadas ou finalidades que são úteis para o indivíduo e, para o seu livre desenvolvimento no âmbito de um sistema social global estruturado, ou para o funcionamento do próprio sistema (Claus Roxin).

Corroborando com o silogismo até então evidenciado, Marta Rodrigues de Assis Machado (2005 apud MARQUES, 2011, p. 66) nos diz que:

[...] as teorias que discorrem sobre o bem jurídico penal se desenvolveram no sentido de que estes só devem alçarem ao patamar de bem jurídico, objetos que apresentem valor represado e capaz de promover o crescimento do homem em sociedade. Complementando, e fazendo um contraponto, ressalta-se que a impossibilidade de afetar o potencial de realização individual não é punível.

De acordo com as teorias enfatizadas por Marques (2011, p. 67), este nos mostra que a sociedade pós-moderna, surgida após o fim da Primeira Guerra Mundial, é uma “sociedade de riscos”. Tal afirmação se perfaz diante das evidências de riscos criadas pela sociedade industrial.

Segundo o referido doutrinador, ao referenciar Machado (2005, p. 32) na oportunidade em que argumentava sobre a sociedade de riscos, e fazendo uma vinculação à teoria de Beck – que em suas palavras, “adjetiva a modernidade atual de uma modernidade reflexiva, na medida em que ela passa a conhecer a respeito dos riscos gestados pela sociedade industrial” – é possível se conceber a breve e seguinte explanação:

[...]. Falando a respeito da teoria de Beck, Marta Rodrigues de Assis Machado assegura que a teoria da reflexividade, engloba uma abordagem acerca do processo de confrontação entre os efeitos da modernidade e as bases da sociedade industrial; e também, sobre a sociedade industrial se vê como sociedade do risco e como ela se critica e se reforma.

O professor Jorge Figueiredo Dias (1999 apud SOUZA, 2006, p. 196), em seus assentamentos, destaca, também, que os tempos florescidos após a Primeira Grande Guerra, fizeram surgir um novo conceito, dentro de uma nova configuração, para os bens jurídicos penais, enfatizando que: “[...] o legislador foi-se deixando seduzir pela ideia perniciosa mais difícil de evitar, de por o aparato das sanções ao serviço dos mais diversos fins da política social”.

Com isso, ele nos ensina que doravante, em relação à era citada nas entrelinhas, as inculpações vinculadas à tutela de bens jurídicos supraindividuais ou coletivos, relacionados

com o maior respeito às garantias dos direitos fundamentais do homem como membro da comunidade – configurando o direito penal secundário – consequências das situações de riscos emanadas por atitudes humanas nas diversas searas, inclusive no campo econômico, se enquadrariam nos limites do direito penal de riscos, diferentemente de épocas passadas – no âmbito do direito penal clássico – quando se prestigiava, acima de tudo, os direitos individuais.

Como já discutido neste trabalho, a evolução da humanidade enaltece a vida em sociedade e este raciocínio nos permite entender que o direito penal trilha por pontos que gravitam entre posições que marcham de situações favoráveis a descriminalização para uma arquitetura que passa a amoldar uma neocriminalização. O evento Segunda Guerra Mundial, diante de tamanha intensidade, fez surgir uma série de influências que interagiram entre si e permitiram emergir novas condutas que, para Andrade (2005, p. 48), a partir da referência temporal citada, “o conceito de criminalização passou a vestir moldes inovadores, a título do crime de perigo, classificado como abstrato, concreto, cumulativo e comum”. O mesmo autor adianta que ao direito penal cabe proteger os bens jurídicos de relevância ético-social.

## 2.2 O BEM JURÍDICO PENAL: UMA BREVE ANÁLISE CONTEMPORÂNEA

116

O Estado democrático de direito – que materializa uma evolução do singelo Estado de direito emergido no liberalismo identificado pela ausência da intervenção estatal na economia, predominância da igualdade formal como regra, concepção da teoria de Montesquieu fundamentada na divisão dos poderes, hegemonia da constituição como fonte limitadora do poder do governo e de segurança dos direitos individuais, fundamenta-se pela submissão ao império das leis, cuja premissa serve de referência para a administração pública e a população ao mesmo tempo em que faz um contraponto com o Estado absolutista, onde o soberano não precisava se submeter às leis positivadas que ele mesmo foi capaz e havia entendido de criá-las. Isso, numa percepção do constitucionalista (SILVA, 2005, p. 113).

Considerando a ideia do doutrinador em epígrafe, sua afirmação nos remete ao pensamento de Bobbio (2000, p. 18), ao dizer que “[...] por Estado de Direito entende-se geralmente um Estado em que os poderes públicos são regulados por normas gerais e devem ser exercitados no âmbito das leis que os regulam”.

Dentro da ótica de que o Estado democrático de direito – de certa forma – tutela a coletividade do exato Estado, observa-se, na compreensão do Professor Barroso (2009, p. 381), que:

[...] a legislação penal suporta o efeito positivo produzido pela Constituição, em particular pelas garantias trazidas no art. 5º, onde em toda a sua temática dirige o legislador para a obrigação de criminalizar uma série de condutas, e simultaneamente, proíbe a incriminação de outras, em respeito aos direitos fundamentais.

Em sintonia com o citado doutrinador, os bens jurídicos devem atender a uma ordenação gradual, de maneira que a importância da condenação esteja sempre dentro dos limites firmados no âmbito dos valores constitucionais.

Na mesma linha perceptiva, Dias (1999, p. 87), estudando a interação do Direito Penal com a norma constitucional, afirma que “[...] os bens jurídicos protegidos pelo direito penal se devem considerar concretizações dos valores constitucionais expressa ou implicitamente ligados aos direitos fundamentais”.

Diante da riqueza de posicionamentos relativos ao tema, alguns doutrinadores imprimem os seus olhares por outros ângulos, a exemplo do Professor Roxin (2009, p. 17-18) que nos diz: “[...] as fronteiras da autorização de intervenção jurídico-penal devem resultar de uma função social do Direito Penal”, ou seja, ele nos afirma que ao legislador não será possível transformar em crime uma determinada conduta ao ser motivado por ideologias, da mesma forma, normas que causem ofensas aos direitos fundamentais.

Notório se faz entender que o estabelecimento da segurança que o bem jurídico deve dispor se faz mister no momento em que precede a criação da norma penal, associando o legislador e balizando as suas determinações especificadas no projeto normativo capaz de poder prever a condenação para aquelas práticas com tendência natural a lesionar bens jurídico-penais.

Neste sentido, e oportunamente, procura-se integrar ao raciocínio ora enfatizado o entendimento do professor argentino, Zaffaroni (1998, p. 250), de que a lógica do emprego da dogmática (no contraponto da função de garantia do bem jurídico) é inerente ao papel desempenhado pelo intérprete após a criação da lei penal e obviamente quando da subsunção do fato a norma, nos trazendo que “[...] *esta función (transcendental em la interpretación de los tipos) implica la introducción del pensamiento teleológico em la construcción dogmática*”.

Dentro desse contexto em estudo, salienta-se a supremacia da Constituição no âmbito de uma realidade contemporânea que se faz presente no entrelaçamento das definições jurídico-sociais, onde se permite entender, admitir e ao mesmo sentir a ideia que se tem da força normativa da Constituição. Nesse sentido, percebe-se conforme apresenta Marques (2011, p.71) que:

[...] do princípio da supremacia constitucional, decorre a necessidade de que todo ordenamento jurídico infraconstitucional – incluindo-se, portanto, o próprio Direito Penal – deverá se acomodar ao que dispõe a Constituição do Estado, tanto do ponto de vista formal como material.

A Carta maior, como documento político legitimado pelo cidadão através dos seus representantes, constituintes, situada na base da pirâmide institucional, com a especificidade da sua rigidez, imprime o dever harmônico de uma interpretação – dentro da mesma lógica – por todos os direitos, em conformidade com os seus princípios e valores.

### 2.3 O BEM JURÍDICO PENAL NOS CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

No âmbito da Constituição Federal de 1988, o sistema tributário nacional está esculpido nos artigos 145 a 162, configurando um conjunto de regras jurídicas que condicionam a realização do direito de agir – de forma impositiva – por entes públicos eleitos e determinados pelo Estado. Vale registrar que a Carta maior da República Federativa do Brasil institui o poder de tributar, no entanto, simultaneamente, prescreve limites, conservando nossas garantias. Para Marques (2011, p. 106) é possível verificar que:

[...] a Constituição brasileira de 1988, fundada no princípio da dignidade da pessoa humana, não admite a utilização do Direito Penal, senão para proteção subsidiária, ressalte-se, de bens jurídicos que tenham dignidade constitucional.

118

A regulamentação da ordem tributária, através dos citados artigos da Constituição Federal, não se perfaz como suficiente para que a sua tutela seja amparada pelo direito penal. Considerando a relevância do bem jurídico para a organização do Estado e conseqüentemente para a sociedade, caracterizando-o como coletivo, tendo em vista a sua imprescindibilidade frente ao princípio da igualdade sob todos os aspectos, é algo que se apresenta como inerente ao literal Estado democrático e social de direito. Nesse discernimento racional pousam os argumentos de Izoton (2011, p. 56), no sentido de que:

[...] os bens jurídicos supraindividuais (coletivos) devem possuir respaldo constitucional, devem remeter a uma generalidade de indivíduos identificados ou não, deve haver a possibilidade de recondução a pessoa humana e, por fim, devem compreender o conceito de bem consistente.

Dentro da mesma lógica, Roxin (2009, p.18-27) já havia se posicionado sobre o assunto, ao dizer – dentro do conceito de bem jurídico consistente, ou seja, com a relevância axiológica que a Constituição Federal o confere – que este se desenvolve no lastro e:

[...] nas 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.

A identificação literal do bem jurídico a ser protegido nos crimes contra a ordem



tributária possui tamanha importância que a sua violação causa perda da liberdade, direito fundamental, talhado no art. 5º da Constituição Federal de 1988. A denominação legal utilizada, o *nomen iuris*, não apresenta uma maior importância, no entanto, carece a necessidade de se observar a concepção de algo substancial que venha a ser esse bem jurídico protegido.

São vários os posicionamentos da doutrina quanto à definição do bem jurídico tutelado, a exemplo da função tributária do Estado, da função institucional arrecadadora, o erário, ou ainda a verdade fiscal. Nessa discussão, Tórtima (2005, p. 478) afasta explicitamente as formações que apontam o objeto de tutela nos crimes contra a ordem tributária para a lógica da função arrecadadora do Estado e congêneres, fundamentando que:

[...] o bem protegido – apesar de se encontrar no âmbito da universalidade – deve endereçar e aplicar o seu valor à pessoa humana. Na sua visão a função arrecadadora do Estado, manifesta apenas a atividade administrativa do Estado.

A posição doutrinária acima referenciada se apresenta em sintonia com as teorias elaboradas por Gunther Jakobs, teoria sistêmica, onde na sua essência nos transmite que agasalhar o fato de o objeto de proteção ser a função institucional arrecadadora ou a verdade fiscal seria o mesmo que entender o exercício do direito penal como um instrumento único capaz de dar segurança a validade das instituições ou do sistema social.

No âmbito do cenário construído pelo Estado Democrático Social de Direito, o pensamento de Roxin (2009, p. 33) se coaduna com a percepção admitida pela realidade contemporânea, em especial quanto ao alvo tutelado no plano da ordem tributária, ao afirmar que os posicionamentos expostos nesta oportunidade não devem prosperar, pois: “[...] não deve ser mantida por ser um valor em si mesmo”. A perspectiva do doutrinador encontra esteio na proposição de que o direito deve ter como escopo a defesa da coletividade, em um formato promotor da paz e da liberdade, logo as instituições não devem objetivar exclusividade o comportamento particular do indivíduo.

Decomain (2008, p. 80), estudioso do direito penal tributário, defende a temática de que os crimes contra a ordem tributária, mais do que o patrimônio fiscal:

[...] protegem um complexo de valores, sólidos na exigibilidade dos pagamentos dos tributos, no bom relacionamento com fisco, incluindo a idoneidade do contribuinte quanto ao desenvolvimento dos controles contábeis e declaratórios, entre outros.

Andrade Filho (2009, p. 75), na mesma linha, defende que a ordem tributária equivale “a uma concentração combinada por instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos, ao tempo em que sustenta que o objeto protegido é o patrimônio dos sujeitos ativos da obrigação tributária em face do direito de exigir as receitas”.

Schoerpf (2008), no conjunto de sua obra, nos passa a ideia e o entendimento de que nos crimes tributários o bem jurídico tutelado é o patrimônio, existindo, destarte, a conveniência do patrimônio estatal e a condenação criminal por dívida de natureza tributária, todavia, sabe-se da inconstitucionalidade relativa à criminalização por dívida, fundamentada no art. 5º da Constituição de 1988.

Dentre os doutrinadores, com atuação na área, uma parte patrocina os argumentos voltados à possibilidade de se admitir um sistema misto. Fato este trazido por Tórtima (2005, p. 479) ao revelar que “neste caso, o objeto protegido em relação a ordem tributária seria não só o patrimônio fiscal do Estado, mais configuraria – também – ao rol os valores de verdade e legalidade fiscal”.

Uma especificidade no campo penal tributário é destacada pelo Instituto Brasileiro de Ciências Criminais (IBCCRIM, 2011, p. 01), ao enfatizar a importância do crédito tributário em detrimento do ato ilícito praticado pelo contribuinte, onde torna se possível perceber:

[...] a persecução penal é deflagrada apenas no caso de o devedor não efetuar o pagamento ou parcelamento de suas dívidas antes do início do Processo Penal, fica claro que sua utilização é mais inclinada a uma chantagem estatal do que ao atendimento de sua dupla finalidade de garantir a segurança e a liberdade aos cidadãos.

120

Dessa forma, em face dos entendimentos dos vários doutrinadores destacados, observa-se que ao eleger o patrimônio e a função arrecadatória do Estado, caminharíamos frente a uma criminalização civil, isto é da pena de perda de liberdade por dívida.

Madeira (2006) apresenta em sua obra uma percepção para o tema, onde defende o não cabimento da prisão, quer seja a interpretação pelo campo civil ou tributário, e sim a execução do patrimônio do contribuinte, no sentido de reparar a satisfação do tributo suprimido ou reduzido. Importante ressaltar que o Supremo Tribunal Federal se posiciona pela passível aplicação da pena de privação de liberdade. Portanto, contrário aos doutrinadores.

Considerando as acomodações das ideias dos operadores do direito penal tributário, ao trazerem a possibilidade de termos uma prisão por dívida, a exemplo de Schoerpf (2008) em seu trabalho, o Supremo Tribunal Federal firmou interpretação, conciliação da norma ao fato, mantendo a constitucionalidade e a conseqüente validade da Lei 8.137/1990, tendo em conta que aquele que pratica ato não lícito, com vistas ao não pagamento de tributos, faz ocorrer a prisão para quem o praticou, não pela ausência de pagamento do tributo e sim pela ação ilícita desenvolvida.

### 3 OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: UMA RELAÇÃO COM O DESENVOLVIMENTO

A carga tributária no Brasil se apresenta ao longo dos anos como um fator econômico de altíssima importância na composição do Produto Interno Bruto (PIB), e no cenário global esta também se destaca como uma das mais representativas frente às várias economias mundiais. É possível verificar que no plano interno o seu volume chega a suplantar a verdadeira necessidade do poder de tributar, inclusive empenhando a reputação da eficiência do sistema estatal de arrecadação de receitas, ao tempo em que talha uma escultura que denota o avesso daquilo que deveria ser propagado para sociedade.

Dentro da perfeita sintonia com a combinação de palavras expostas acima, Valle e Palitot (2011, p. 180) trataram do tema, sequenciando o raciocínio, ao pronunciarem que:

[...], não se pode perder de vista, que é através da arrecadação de tributos, que o Estado obtém recursos para fazer frente às políticas públicas promotoras do desenvolvimento. Em assim sendo, incontroversa é a conclusão de que tributação e desenvolvimento estão entrelaçados, não sendo equivocado concluir que a tributação estatal exerce grande influência o desenvolvimento.

Em uma análise do contexto em que está inserida a função arrecadadora do Estado e suas relações com os contribuintes tributários, em especial quanto às políticas públicas voltadas para redução da brecha fiscal, que tem como consequência uma melhoria da administração tributária, tendo em vista, que a prática de crimes contra ordem de tributária eleva a carga tributária – dentro da lógica de que os bons contribuintes terminam pagando mais como forma de compensar a ausência de recolhimento pelos outros, caracterizando uma base tributária estreita – ressalta-se a ótica do Centro Interamericano de Administraciones Tributárias (CIAT. PDFAZ., 2010, p.10), que apresenta a seguinte recomendação no sentido de alargar a base tributária:

Em termos gerais, podemos dizer que existem três tipos de atuações tendentes a reduzir a brecha fiscal, dependendo fundamentalmente de qual variável se pretende operar. As mais tradicionais tendem a reforçar (1) reforçar a capacidade repressiva da administração como recurso para melhorar os níveis de cumprimento dos contribuintes. Mais recente está se consolidando um grupo de ações, cujo propósito consiste em (2) favorecer a aceitação do tributo por parte dos cidadãos incentivando o cumprimento voluntário de suas obrigações fiscais. E, finalmente, cabe também considerar a própria (3) estrutura normativa que está sendo objeto de aplicação, eliminando suas arestas, fazendo-a mais simples, de forma que torne mais compreensível pelos cidadãos e de mais fácil a administração.

É fato, que quanto mais expressivo for o recolhimento a ser feito, relativo a tributos, mais o sujeito passivo da relação tributária é tentado a diminuí-lo, com o agravante de o Brasil ser um país caracterizado pelo considerável índice de informalidade, aliado ao comércio de

produtos importados que adentram no país irregularmente. Esse quadro fortalece, também, a concorrência desleal e traz implicações quanto à regularidade das operações fiscais tributárias, do mesmo modo que dar curso a uma política contrária a que desejamos e precisamos nos dias atuais com vistas ao desenvolvimento sustentável. Fato este corroborado por Lovatto (2003, p.15):

[...] impõe-se, na área tributária, uma atitude de observância do princípio constitucional de que todos são iguais perante a lei. O combate parcelado, a tributação excessiva de uns e benevolente de outros criam mecanismos psicológicos desfavoráveis à observância do bem jurídico protegido.

Grande parte dos estudiosos, doutrinadores, formadores de opinião, critica o modelo tributário brasileiro e, nesse sentido, Micheles (2005 apud MARQUES et. al., 2011, p. 181) diz que:

[...] a tributação pode ser um poderoso instrumento de intervenção estatal. Contudo ela poderá trazer indesejáveis efeitos colaterais. [...], a tributação excessivamente, onerosa e desigual induz à sonegação e à resistência ao cumprimento regular das obrigações tributárias. Por outro lado, a tributação altamente complexa, além de dificultar a compreensão do ordenamento para o conjunto da sociedade, eleva os custos indiretos associados à manutenção dos controles estatais, destinados aos cumprimentos das chamadas obrigações acessórias.

122

Voltando ao âmago das discussões, no que se refere ao emprego do Direito Penal no perímetro das interações jurídico-tributária, pode-se dizer que a norma relativa à criminalização de determinadas práticas irregulares no campo tributário evoluiu, isso quando se observa a revogação da Lei 4.729 editada em 1965, passando a prevalecer a nova instituição materializada pela Lei 8.137 de 1990, que inaugura uma nova era trazendo e mostrando a força coercitiva do Estado, com o objetivo de otimizar a recuperação de receitas fiscais.

Vale registrar que o peso do Estado – quanto à aplicação da pena prisão para aqueles que a infringem – é mitigado, ao se prescrever que a recuperação do crédito tributário pela administração fazendária, ou seja, com o pagamento do débito fiscal até determinado estágio do processo de exigibilidade pelo Estado, antes do recebimento da denúncia, conforme o art. 34 da Lei 9.249/95, promove a extinção da punibilidade ao contribuinte infringente.

Pautando o desenvolvimento sustentável como uma demanda a ser obtida, verifica-se que o direito, em particular o tributário, é um fator importantíssimo. Segundo o posicionamento de Brazuna (2009 apud OLIVEIRA et al., 2011, p. 9):

[...] a matéria jurídica, em evidência, poderá contribuir para o avanço que esperamos ao viabilizar, através das normas, o estabelecimento de condutas e procedimentos a serem observados pelos agentes econômicos e pelo Estado, no sentido de formar uma interação capaz de permitir a implantação de políticas públicas regulatórias.

Nessa linha, a atividade estatal balizada pelo Direito em estudo, diz respeito à administração tributária que se perfaz pela tributação, fiscalização e cobrança / arrecadação – inclusive respeitando o art. 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988 que faz referência ao direito do contraditório nos processos administrativos com influência no comportamento de todas as variáveis de mercado cuja eficiência da sua dinâmica é aferida pelo nível de eficácia frente aos índices econômicos, sociais e ambientais. Nesse cenário, as questões inerentes à atuação penal junto aos crimes contra a ordem tributária não ficam à margem, devendo sim compor o centro das atenções, tendo em vista que as práticas ilícitas – também nesta área – são consequências de uma conjuntura político-econômica.

Dentre os doutrinadores que participam academicamente das discussões voltadas para o Direito Penal Tributário, o posicionamento relativo à relevância dos efeitos das penalidades previstas para os que cometem crimes contra ordem tributária, é no sentido de que o poder coercitivo do Estado não contribui para o desenvolvimento do país, e se apresenta como unísono, com raras exceções, obviamente, de modo que as palavras da Professora Guzella (2009, p.112) os representam deste modo:

Tais situações revelam incongruência existente na esfera de punição dos crimes contra a ordem tributária, notadamente quando utiliza judicial como meio coercitivo à cobrança de impostos, esvaziando o simbolismo do direito penal perante a coletividade.

123

---

Na mesma sintonia, ratificam a percepção dos penalistas preocupados em aferir o aporte que a forma como o Estado penaliza os que infringem aos crimes previstos pela Lei 8.137/1990, inclusive agregando valor a conferência ao criticarem a elevada carga tributária nacional e opinarem sobre a possibilidade de desenvolvimento diante do panorama jurídico penal tributário. Vale e Palitot (2011, p. 185) verificam que:

[...] o uso do Direito Penal, no âmbito das relações jurídico-tributárias, tem o único objetivo de pressionar os contribuintes a honrarem com a alta carga tributária imposta pelo Estado brasileiro, carga tributária essa que, como visto, configura-se como intransponível barreira para o processo de desenvolvimento.

Como visto, as divergências são muitas quanto à aplicação do direito penal aos crimes contra a ordem tributária, notadamente em relação à sua atividade promocional e simbólica. Perante essa realidade, caberá uma reflexão no âmbito do perímetro socioeconômico, com vistas a uma a leitura racional do instituto da reparação do dano, frente ao desenvolvimento sustentável.

#### **4 NOTAS CONCLUSIVAS**

Dentro do que foi abordado de forma direta quanto ao bem jurídico protegido nos crimes contra a ordem tributária, assim como em relação aos temas recíprocos de tamanha importância para o núcleo do objeto maior do estudo, foi possível obter algumas conclusões.

A globalização tornou-se mais forte nos últimos tempos e dentro de um processo natural a evolução cognitiva dos doutrinadores, daqueles operadores do direito mais voltados à atividade prática nas suas diversas áreas, aflorou e formou uma nova percepção sobre o tema em análise, fazendo contribuir para o crescimento qualitativo da sociedade.

No entendimento dos teóricos, o emergir dos “novos riscos” apontados em face da ocorrência dos eventos de grande relevância para humanidade, os fez despertar o pensamento, a reflexão, sobre a possibilidade de proteção dos bens jurídicos dentro de outra dimensão, ou seja, numa perspectiva cuja grandeza se projeta além do individualismo, caracterizando o novo bem jurídico a ser tutelado pelos Estados na categoria de “transindividuais” e consequentemente ampliando o enfoque do direito penal que nesse alargamento do seu espectro passou a interagir com novas espécies de condutas e preocupações até então não despertadas.

124

Vários doutrinadores defendem o raciocínio de que Constituição goza da exclusividade de legitimação do direito penal, apoiando-se no fato de que os bens jurídicos relevantes são aqueles determinados pela Carta maior. Em outra linha, alguns teóricos procuram mostrar que para selecionar os bens jurídicos dignos de proteção pelo Estado deve-se usar o critério de que esses apenas não estejam fora de sintonia com os direitos fundamentais previstos pelo Texto Republicano de maior expressão.

A tutela dos bens jurídicos coletivos, anteriormente denominados de “transindividuais”, é sempre objeto de várias discussões em que se procura evidenciar os interesses de toda a comunidade numa conexão direta com o direito penal, sem haver uma unanimidade de posicionamentos, a proteção destes passa dos direitos estritamente fundamentais e indo mais além, abraçando também as funções, as atividades, estatais.

Uma parcela, em meio aos formadores de opinião sobre o assunto, alcança a lógica de que o Estado brasileiro – no ambiente penal agasalhado pela Lei 8.137/1990 – emprega o Direito Penal como forma de coagir os contribuintes a obedecerem à legislação tributária, ficando assim o direito penal brasileiro à margem da sua própria essência, ao tempo em que também o fragiliza perante a sua legitimidade.

Nesse contexto, a tutela coletiva, para alguns doutrinadores, se identifica com o bem

jurídico objeto de proteção pela instituição que trata dos crimes contra a ordem tributária, Lei 8.137/1990, bem como de outras no mesmo sentido.

A doutrina não possui um entendimento unânime quanto à literalidade do bem jurídico protegido pela Lei 8.137/90, porém, haveria mais nexos caso se admitisse como objeto a ser tutelado a própria ordem jurídica, algo de maior grandeza e de maior coerência com os interesses coletivos no âmbito do Estado Democrático de Direito.

Independentemente da concepção de bem jurídico, reconhecido como algo a ser protegido na abrangência da instituição, referente ao presente plano de estudo, o Estado tem a obrigação de tutelá-lo, sendo esta a sua proposta matriz, possibilitando os métodos operacionais do direito, garantindo a harmonia nas relações no campo econômico e social.

Sem entrar no mérito, nesta oportunidade, dos motivos pelos quais a carga tributária no Brasil é alta e considerando que o empresário é tentado a não cumprir a legislação tributária, tendo em vista uma série de agravantes vinculados à estrutura econômica, social, educacional e cultural do país, e que estes fatores antiprogressistas só terão seus efeitos minimizados com a evolução da própria sociedade frente às políticas públicas a serem adotadas daqui para frente em relação ao espaço de tempo, os crimes tributários diante da forma como são tratados pelo Estado – sob todos os aspectos – são um obstáculo para o desenvolvimento sustentável.

A conclusão de que os crimes contra ordem tributária são um entrave para o desenvolvimento sustentável encontra lastro na percepção de que existem equívocos na definição de três pontos do sistema, quando visto o problema de forma holística: (1) a maneira como o direito penal tributário está sendo aplicado, (2) na forma como a intervenção regulatória pelo Estado é formatada e empregada no plano econômico e (3) na arquitetura das políticas públicas voltadas para a formação cultural do seu povo.

O direito penal, em especial o tributário, é de suma importância para a manutenção da ordem e da harmonia nas relações econômico-sociais, no entanto, o controle preventivo como consequência de políticas públicas inteligentes – com vistas à sonegação fiscal – é algo que fortalece o Estado democrático de direito e contribui para a promoção, sem sombra de dúvidas, do desenvolvimento sustentável que tanto se almeja.

**Protection of legal rights at ambit of crimes against tax system**

ABSTRACT: This article is dedicated to crimes against the tax system in order to reveal the legal rights as tutored in the Law 8,137 / 1990. Emphasize the legitimacy of criminal law, in a constitutional law approach, emphasizing its importance in the tax area. Conducts an analysis of the importance of legal rights tutored in tax crimes, in the holistic and critical areas, compared to the democratic rule of law, and the sustainable development.

*Keywords:* Criminal Law. Legal Rights. Tax System.

**REFERÊNCIAS**

ANDRADE, João da Costa. O erro sobre a proibição e a problemática da legislação em direito penal. In: COSTA, José Maria (Coord.). **Temas de direito penal econômico**. Coimbra: Cunha, 2005.

ANDRADE FILHO, Edmar de Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BARROSO, Luiz Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção de um novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e democracia**. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 6. ed. São Paulo: Brasiliense, 2000.

BRAGA, Romulo Rhemo Palitot. Segredos de empresa na norma penal espanhola: obrigação legal e contratual de guardar reservas. **Prática Jurídica**, v. VI, p. 40-43, 2007.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

DIAS, Jorge de Figueiredo. **Questões fundamentais de direito penal revisadas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

EDITORIAL IBCCRIM. Reflexões sobre os crimes tributários: protesto pela coerência. **Boletim IBCCRIM**, 2011.

EDITORIAL CIAT - PDFAZ. **Administração Tributária**. Unidade 2: Capacidade da Administração Tributária, Aceitação Social do Imposto, Desenho Normativo. Brasília: ESAF, 2010.

GUZELLA, Tathiana Laiz. **Os crimes contra a ordem tributária à luz de propostas desprisionalizantes**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito)– Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu do Centro Universitário de Curitiba. Curitiba, 2009.

HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal**. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1955. v.1.

IZOTON, Igor Saúde. O patrimônio tributário do Estado constitui bem jurídico penal relevante? É legítima a instituição de crimes tributários? **Jus Navegandi**, 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/24247/bem-juridico-constituicao-e-crimes-tributarios>>. Acesso em: 12 jun. 2014.

LOVATTO, Alécio Adão Lovatto. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. 2. ed. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

MACHADO, Marta Rodrigues de Assis. **Sociedade de risco e direito penal**. São Paulo: IBCCRIM, 2005.

MADEIRA, Anderson Soares. **Direito tributário**. Rio de Janeiro: Rio, 2006.

MARQUES, Renan do Vale Melo. **Crimes tributários à luz do conceito de bem jurídico penal e do princípio da intervenção mínima: criminalização ou descriminalização**. 2011.



Dissertação (Mestrado em Direito)– Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa, 2011.

MARQUES, Renan do Vale Melo; BRAGA, Romulo Rhemo Palitot. **Crimes tributários no Brasil**: uma análise à luz do conceito de desenvolvimento e dos princípios constitucionais penais. João Pessoa: Prima Facie. v. 10,19. 2011.

OLIVEIRA, Sonalle Batista de; NASCIMENTO, Fábio Severiano do. A tributação e a concorrência desleal. **Jus Navigandi**. Teresina, ano 17, n. 3200, 5 abr. 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21420>>. Acesso em: 12 jul. 2014.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. v.1.

ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função de direito penal**. Tradução e organização de André Luiz Callegari e Nereu José Giacomolli. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SIMÕES, Bráulio Bata. Direito Penal Tributário. **Âmbito Jurídico**. Rio Grande, XV, n. 103, ago. 2012. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=12162&revista\\_caderno=26](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12162&revista_caderno=26)>. Acesso em jul. 2014.

SCHOERPF, Patrícia. **Crimes contra a ordem tributária**: aspectos constitucionais tributários e penais. 1. ed., 2004, 5. ed. reimp. Curitiba: Juruá. 2008.

SOUZA, Suzana Aires. **Os crimes fiscais**: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizado. Coimbra: Coimbra, 2006.

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1987.

TÓRTIMA, José Carlos. Despenalização do Delito Fiscal. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Sanções penais tributárias**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl. **Tratado de derecho penal**. Parte general. Buenos Aires: Ediar, 1998.