

A ORDEM TRIBUTÁRIA COMO BEM JURÍDICO PROTEGIDO NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

Leandro Paulsen

Doutor em Direito Tributário e doutorando em Direito Processual pela Universidade de Salamanca. Mestre em Teoria do Direito e Direito do Estado pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Desembargador da 1ª Turma (Tributária) e Presidente do Comitê Gestor do Plano de Logística Sustentável do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Autor das obras *Curso de direito tributário completo* (15ª edição, 2024) e *Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência* (19ª edição, 2023).

Ângelo Roberto Ilha da Silva

Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo. Pós-doutor em Neurociências pela Universidade Federal do Estado de Minas Gerais. Professor permanente do Programa de Pós-Graduação e do Departamento de Ciências Criminais da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Autor das obras *Teoria geral do crime* (3ª ed., 2024) e *Instituições de direito penal: parte geral* (5ª ed., 2024). Magistrado da Câmara Criminal do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Artigo recebido em 16.09.2024 e aprovado em 23.09.2024.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 O Direito Penal como proteção de bens jurídicos essenciais 3 A importância da identificação dos bens jurídicos tutelados para a interpretação dos tipos penais 4 A tutela da ordem tributária pela legislação brasileira 5 A extensão da proteção da ordem tributária pelos tipos penais de crimes tributários no Brasil 6 Conclusão 7 Referências.

RESUMO: Este artigo trata do bem jurídico tutelado pelos crimes tributários. Parte-se da teoria do bem jurídico para destacar que provê elementos voltados à verificação da legitimidade da intervenção penal e que a correta identificação do bem jurídico é essencial para as corretas interpretação e aplicação do Direito Penal. Na sequência, destaca-se a evolução do pensamento quanto ao bem jurídico tutelado pelos crimes tributários. Trabalha-se na definição do que é “ordem tributária” e se pontua como a legislação a protege, abordando-se os tipos penais pertinentes.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Penal Tributário. Bem jurídico. Ordem tributária. Crimes tributários.

THE TAX ORDER AS A LEGAL ASSET PROTECTED IN TAX CRIMES

CONTENTS: 1 Introduction 2 Criminal Law as the protection of essential legal assets 3 The importance of identifying the protected legal assets for the interpretation of criminal types 4 The protection of the tax order by Brazilian legislation 5 The extent of the protection of the tax order by criminal types of tax crimes in Brazil 6 Conclusion 7 References.

ABSTRACT: This article deals with the legal interest protected by tax crimes. It starts with the theory of the legal interest to emphasize that it provides elements aimed at verifying the legitimacy of criminal intervention and that the correct identification of the legal interest is essential for the correct interpretation and application of criminal law. Next, the evolution of thought on the legal interest protected by tax crimes is highlighted. The definition of what the “tax order” is is defined and how legislation protects it is pointed out, addressing the relevant criminal types.

KEYWORDS: Criminal tax law. Tax order. Legal interest. Tax crimes.

1 INTRODUÇÃO

O Direito Penal segue os princípios da fragmentariedade e da subsidiariedade. E deve ser a *ultima ratio*. Seu uso frente a ilícitos fiscais já foi muito controvertido. Consolidou-se, porém, nos diversos países ocidentais, o combate à sonegação tributária mediante a imposição de penas privativas de liberdade, ainda que em muitos casos substituíveis por penas restritivas de direitos.

A compreensão dos fundamentos e da importância dos crimes tributários, ou seja, da sua essencialidade, depende não apenas de que se vá além de sua dimensão formal, mas de que se compreenda de modo adequado e completo sua dimensão material no Estado Constitucional de Direito Democrático e Social. O dever de pagar tributos é inerente à cidadania, é a outra face dos direitos fundamentais.

Não se trata apenas de proteger a arrecadação, os ingressos, o patrimônio público, o erário. A questão é mais ampla, desafiando outras perspectivas. A tributação deve ser não apenas estabelecida de modo justo, como também ser efetiva para que se concretize uma tributação de acordo com a igualdade e a capacidade contributiva e para que as políticas públicas sejam viabilizadas, alcançando-se a promoção da dignidade da pessoa humana.

Estudar a teoria do bem jurídico é necessário para a legitimação do Direito Penal no Estado constitucional. Na sequência, é imperativo aprofundar os fundamentos, os valores e os objetivos do sistema tributário, ou seja, investigar

o que é a ordem tributária que, por expressa eleição do legislador brasileiro, constitui o bem jurídico sob cuja rubrica são estabelecidos os tipos dos crimes tributários. A isto se propõe este breve artigo.

2 O DIREITO PENAL COMO PROTEÇÃO DE BENS JURÍDICOS ESSENCIAIS

A doutrina do bem jurídico remonta a um momento em que se passou a entender que o delito reivindicava uma justificação material, a qual consistiria em ver o fato punível como uma *ofensa*. Em um primeiro momento, essa ofensa dirigia-se a *direitos subjetivos*, mas, avançando-se para uma compreensão mais aperfeiçoada, o delito passou a ser entendido como uma ofensa a *bens* ou, tecnicamente falando, a *bens jurídicos*. A despeito de hoje encontrar ampla adesão, a teoria do bem jurídico, por vezes, tem sido posta em causa, fato que tem contribuído para revigorá-la, em vez de debilitá-la. Vejamos, em brevíssimo, o seu percurso evolutivo até sua afirmação na doutrina e na jurisprudência.

A evolução do direito penal atende a uma necessidade decorrente de uma evolução civilizatória. Nesse caminho, a teoria do bem jurídico é resultado de humanização e – assim – de uma racionalização do direito penal. É voz corrente a afirmação segundo a qual, em doutrina, o momento embrionário da compreensão do crime como um fato que reivindica um conteúdo material remonta a FEUERBACH. Isso porque, como sobredito, o crime passa a ser visto – necessariamente – como uma *ofensa*. Em FEUERBACH, o *crime é uma lesão a direitos subjetivos*, porquanto, em suas palavras: “Toda pena legal do Estado é a consequência jurídica em virtude da necessidade de preservar direitos alheios de uma lesão jurídica e de uma lei que comine um mal a ser suportado”¹.

Na Alemanha, FEUERBACH chega a ser retratado como o “pai da moderna ciência do direito penal”². FEUERBACH, de fato, foi um penalista de muitos méritos, inclusive de expressiva ressonância prática, tendo sido autor do Código Penal da Baviera, de 1813, mas, ao que mais diretamente interessa a este estudo, opoente do arbítrio judicial. Não obstante, deve-se, a bem da verdade, a BIRNBAUM

1. FEUERBACH, Paul Johann Anselm Ritter von. *Lehrbuch des gemeinen in Deuts chland gültigen peinlichen Rechts*. 11. ed. Giessen: Georg Friedrich Heyer, 1832. p. 19. A citação aqui feita reporta-se à edição que indicamos, mas vale lembrar que a primeira edição de seu *Lehrbuch* foi publicada em 1801.

2. MEZGER, Edmund. *Strafrecht: Ein Lehrbuch*. 3. ed. Berlin: Duncker & Humblot, 1949. p. 20.

a formulação da noção de bem jurídico, com seu famoso texto sobre a matéria publicado em 1834³.

BIRNBAUM não chega a utilizar a expressão “bem jurídico”, mas ao longo de seu texto está claramente delineada a noção do objeto de proteção do crime e, por conseguinte, de seu conteúdo material. Na doutrina brasileira, lê-se que “ao longo do texto de Birnbaum fica evidente a edificação da noção de bem jurídico – ainda que não com essas (exatas) palavras –, consoante se observa, dentre tantas outras, da passagem em que afirma que os bens garantidos pelo Estado se referem à ‘esfera jurídica’ (*Rechtssphäre*)”⁴. BIRNBAUM coloca-se como um incisivo crítico da formulação de Feuerbach, chegando a considerar que este teria incorrido em “erro lógico” (*logischen Fehler*)⁵.

A expressão “bem jurídico” (*Rechtsgut*) – ou “bens jurídicos” (*Rechtsgüter*) –, textualmente, remonta a BINDING⁶, consoante se observa em diversas passagens do primeiro volume de seu *Die Normen und ihre Übertretung*, publicado em 1872. “Bem jurídico”, nas palavras de BINDING, “é, então, tudo o que não é em si um direito, mas que na perspectiva do legislador constitui um valor como condição de vida saudável da comunidade jurídica cuja preservação deve restar inalterada e sem perturbações, na opinião desse, havendo interesse do legislador em protegê-lo com suas normas de lesões ou de perigos indesejáveis”⁷.

Há um evidente avanço ao superar-se o foco referencial dirigido a direitos subjetivos para se ter em linha de conta o bem jurídico como objeto do crime. A formulação anterior revelava-se estreita, porquanto o fato punível é *algo mais* que uma ofensa a direitos subjetivos. Não obstante, em BINDING, remanescem certas limitações, pois o bem jurídico está adstrito à norma. A norma constitui, assim, a fonte exclusiva de bens jurídicos.

3. BIRNBAUM, Johann Michael Franz. Ueber das Erfordernis einer Rechtsverletzung zum Begriffe des Verbrechenens, mit besondere Rücksicht auf den Begriff der Ehrenkränkung. *Archiv des Criminalrechts*, Halle, p. 149-194, 1834.

4. SILVA, Ângelo Roberto Ilha da. *Teoria geral do crime*. 3. ed. Belo Horizonte: D’Plácido, 2024. p. 54.

5. BIRNBAUM, Johann Michael Franz. Ueber das Erfordernis einer Rechtsverletzung zum Begriffe des Verbrechenens, mit besondere Rücksicht auf den Begriff der Ehrenkränkung. *Archiv des Criminalrechts*, Halle, p. 168, 1834.

6. BINDING, Karl. *Die Normen und ihre Übertretung, eine Untersuchung über die recht mässige Handlung und die Arten des Delikts*. Leipzig: Wilhelm Engelmann, 1872. v. 1, *passim*.

7. BINDING, Karl. *Grundriss des Deutschen Strafrechts: Allgemeiner Teil*. Leipzig: Wilhelm Engelmann, 1902. p. 102-103.

BINDING caracterizou-se por ser um “jurista de muitas ideias próprias e vasta e influente obra”⁸, de modo que não causa surpresa ter sido ele a designar o objeto de proteção penal tal como hoje é conhecido. Em trabalho sobre a notável obra de Binding, KAUFMANN viria asseverar ter sido precisamente o autor do *Die Normen und ihre Übertretung* quem “concedeu ao bem jurídico o direito de cidadania na dogmática jurídico-penal”⁹.

Em que pese a categórica contribuição de Binding, é seu contemporâneo, Franz von Liszt, quem daria um passo além em modo de uma sustentação do bem jurídico que não se visse exaurido na norma – de modo a sequer encetar alguma possibilidade que fosse além da metodológica. No escólio de LISZT, “a ordem jurídica não cria o interesse, o cria a vida”¹⁰. De acordo com o que fica dito, “Franz von Liszt, diferentemente de Binding, não limitava o bem jurídico à norma ou à vontade do legislador, e sim preconizava que o bem jurídico decorria das relações sociais e que o legislador apenas o reconhecia ou o encontrava”¹¹. Dessa forma, consoante observa FRAGOSO: “O bem jurídico não é um bem do direito, mas um bem da vida humana, que preexiste a toda qualificação jurídica”¹². Assim, como destaca POLAINO NAVARRETE, Binding labora uma construção dogmática em uma “dimensión formal”, enquanto Liszt em uma “dimensión material”¹³.

Paralelamente à construção teórica inicial do bem jurídico na Alemanha, MILL publica, em 1859, o livro *On Liberty*, no qual apresenta sua formulação do *harm principle* ou *harm to other principle*, segundo o qual “o único propósito pelo qual o poder pode ser legitimamente exercido sobre qualquer membro de uma

8. SILVA, Ângelo Roberto Ilha da; COSTA, Pedro Jorge. Os 150 anos do *Die Normen und ihre Übertretung* e a contribuição de Karl Binding para o direito penal. *Revista de Estudos Criminais*, ano XXII, n. 84, p. 210-229, jan./mar. 2022.

9. KAUFMANN, Armin. *Lebendiges und Totes in Bindings Normentheorie*. Göttingen: Otto Schwartz & Co., 1954. p. 69.

10. LISZT, Franz von. *Tratado de direito penal alemão*. Traduzido da última edição e comentado por José Hygino Duarte Pereira. Rio de Janeiro: F. Briguiet & C. – Editores, 1899. t. I, p. 94.

11. SILVA, Ângelo Roberto Ilha da. *Teoria geral do crime*. 3. ed. Belo Horizonte: D’Plácido, 2024. p. 55-56.

12. FRAGOSO, Heleno Claudio. Objeto do crime. In: FRAGOSO, Heleno Claudio. *Direito penal e direitos humanos*. Rio de Janeiro: Forense, 1977. p. 38.

13. POLAINO NAVARRETE, Miguel. *El bien jurídico en el derecho penal*. Sevilla: Publicaciones de la Universidad de Sevilla, 1974. p. 108 y 113.

comunidade civilizada contra sua vontade é evitar danos a outros”¹⁴. Este trabalho surge em um momento de interregno entre as publicações de Birnbaum e de Binding, sendo que Roxin considera que a edificação da doutrina do bem jurídico veio a ser facilitada pelo princípio surgido em terras inglesas. Sobre essa formulação, ROXIN leciona: “O princípio baseia-se na ideia segundo a qual somente o dano a outros (*harm to others*) pode ser penalmente sancionado, e não, por exemplo, o dano a si próprio ou as meras imoralidades”¹⁵.

Em sequência, já no início do século XX, outro importante trabalho é publicado além das fronteiras tedescas – e desta vez na península –, sob o título *L’oggetto del reato e della tutela giuridica penale*, de Arturo Rocco. A obra de Rocco viria a se constituir em um importante impulsionador da doutrina do bem jurídico em solo italiano. Pelo fato de adotar uma compreensão aos moldes do tecnicismo jurídico, Rocco era refratário a considerações “sociológicas”, “pré-jurídicas” ou “materiais” de bem jurídico – em um alinhamento, portanto, a uma metodologia conformada ao (superado) tecnicismo jurídico-penal¹⁶. Com uma compreensão que se aproximava em muitos pontos ao que propugnava Binding, preconizava uma função dogmático-reconstrutiva que encontrava seu limite no direito posto, estremando-se, portanto, de uma formulação crítica ao sistema. Com copiosos dados, Rocco empenhou-se em proceder a um delineamento da doutrina alemã até então surgida e, por sua vez, propôs uma tríplice classificação do bem jurídico, designadamente: *oggetto giuridico formale* (direito do Estado à obediência de suas normas pelos cidadãos), *oggetto giuridico sostanziale generico* (interesse do Estado na segurança de sua própria existência e conservação) e *oggetto giuridico sostanziale specifico* (bem ou interesse do sujeito

14. MILL, John Stuart. *On Liberty*. Chicago/New York: Belford Clarke & Company Publishers, 1885, p. 21. Compulsamos esta versão de 1885, e não aquela inicial, de 1859.

15. ROXIN, Claus. Zur neueren Entwicklung der Rechtsgutsdebatte. In: HERZOG, Felix; NEUMANN, Ulfrid (hrsg.). *Festschrift für Winfried Hassemer*. Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2010. p. 574.

16. HUNGRIA, Nelson. *Questões jurídico-penais*. Rio de Janeiro: Livraria Jacintho, 1940. p. 57: “O tecnicismo jurídico-penal é o estudo sistemático, a exposição rigorosamente técnica do direito penal deduzido da legislação do Estado”. [...] Fora das normas emanadas do Estado ou além da realidade das leis, não existe, nem é concebível *direito* algum”. Como o leitor e a leitora devem bem perceber, considerando os avanços com que se houve as ciências criminais, uma concepção nesses moldes ressent-se de atualidade e de uma mínima capacidade de rendimento frente às exigências científicas.

passivo do crime)¹⁷. A categorização de Rocco veio a ser objeto de duras críticas por parte de seus conterrâneos, mas veio a ser um trabalho que em muito contribuiu para a edificação da teoria do bem jurídico na Itália¹⁸.

Retornando ao percurso da doutrina do bem jurídico na Alemanha, país no qual essa doutrina foi essencialmente desenvolvida, HONIG é outro nome sempre lembrado, o qual propugna que o bem jurídico constituiria a síntese categorial por meio da qual as construções jurídicas envidam estabelecer, em síntese, o sentido e o fim dos diversos preceitos penais. Nas palavras de HONIG¹⁹, o “fim em sua forma mais breve” (*Zweck in seiner kürzesten Formel*) ou, ainda, em outros termos, mas com sentido idêntico, na expressão de GRÜNHUT²⁰ – reportando-se a Honig –, uma “abreviatura da noção de finalidade” (*Abbreuiatur des Zweckgedankens*). HONIG²¹ envidou identificar o bem jurídico mediante a finalidade da norma, na perspectiva da denominada “teoria metodológica”, que viria a ter uma efetiva difusão pela denominada “Escola de Marburgo”, representada por Schwinge e Zimmerl²². Em suma, na concepção de HONIG, o bem jurídico constitui a “*ratio da norma*”²³. Atualmente, na Alemanha envida-se proceder a um incremento qualitativo, de modo a estabelecer um conceito crítico, não

17. Sobre a concepção de Rocco, ver o trabalho citado: ROCCO, Arturo. *l'oggetto del reato e della tutela giuridica penale*. Torino: Bocca, 1913. A síntese ora apresentada baseia-se – além da obra de Rocco, evidentemente – em: SILVA, Ângelo Roberto Ilha da. *Teoria geral do crime*. 3. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2024. p. 58-59.

18. Para pormenores, ver: SILVA, Ângelo Roberto Ilha da. *Teoria geral do crime*. 3. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2024. p. 58 e ss.

19. HONIG, Richard. *Die Einwilligung des Verletzten: Die Geschichte des Einwilligungsproblems und die Methodenfrage*. Mannheim/Berlin/Leipzig: J. Bensheimer, 1919. v. 1, p. 94.

20. GRÜNHUT, Max. *Methodische Grundlagen der heutigen Strafrechtswissenschaft*. In: HEGLER, August (hrsg.). *Festgabe für Reinhard von Frank zum 70. Geburtstag*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1930. p. 8.

21. HONIG, Richard. *Die Einwilligung des Verletzten: Die Geschichte des Einwilligungsproblems und die Methodenfrage*. Mannheim/Berlin/Leipzig: J. Bensheimer, 1919. v. 1, *passim*, especialmente p. 5, 84 e 94. Conferir também: FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Objeto do crime*. In: FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Direito penal e direitos humanos*. Rio de Janeiro: Forense, 1977. p. 40.

22. POLAINO NAVARRETE, Miguel. *El bien jurídico en el derecho penal*. Sevilla: Publicaciones de la Universidad de Sevilla, 1974. p. 151 e ss.

23. CUNHA, Maria da Conceição Ferreira da. *Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização*. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995. p. 65.

adstrito, portanto, a uma abordagem meramente metodológica, destacando-se, dentre outros, os trabalhos de HASSEMER²⁴ e de ROXIN²⁵.

A doutrina do bem jurídico também viria a se firmar em terras espanholas. Nome proeminente na Espanha, cujas contribuições alcançam quase um século, é JIMÉNEZ DE ASÚA. Sobre este emérito penalista, após referir-se à importante tradução do *Lehrbuch*, de VON LISZT, em 1914²⁶, para o desenvolvimento da dogmática penal espanhola, SÁINZ CANTERO destaca que “pero la introducción definitiva en nuestro solo de la dogmática jurídica se debe al Prof. JIMÉNEZ DE ASÚA, que le abrió cauce merced a su discurso *La teoría jurídica del delito*, con el que la Universidad de Madrid inauguró el Curso académico 1931/1932”²⁷. Em seu *Tratado de Derecho Penal*, que remonta à década de 1950, JIMÉNEZ DE ASÚA reconhecia, em seu tempo, que la “teoría del bien jurídico como objeto de protección que se quebranta por el crimen, está hoy muy generalizada”²⁸.

Ulteriormente, como lembra SILVA SÁNCHEZ, “el principio de protección exclusiva de bienes jurídicos ocupó uno de los centros de la discusión jurídico-penal de los años sesenta y setenta (en España, setenta/ochenta)”²⁹. Mais recentemente, foram publicadas importantes monografias, como a de HORMAZÁBAL MALARÉE³⁰ e a de CORCOY BIDASOLO³¹. Hoje, de igual modo, não há relutância em afirmar que a teoria do bem jurídico encontra-se consolidada na Espanha. Em obra que se tornou clássica, POLAINO NAVARRETE, afirma que “el bien jurídico puede ser definido en forma sintética, a nuestro juicio, como el

24. HASSEMER, Winfried. *Theorie und Soziologie des Verbrechen*: Ansätze zu einer praxisorientierten Rechtsgutslehre. Frankfurt: Athenäum, 1973.

25. ROXIN, Claus. Zur neueren Entwicklung der Rechtsgutsdebatte. In: HERZOG, Felix; NEUMANN, Ulfrid (hrsg.). *Festschrift für Winfried Hassemer*. Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2010.

26. cuja tradução deve-se a Quintiliano Saldaña.

27. SÁINZ CANTERO, José A. *La ciencia del derecho penal y su evolución*. Barcelona: Bosch, 1970. p. 165.

28. JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. *Tratado de derecho penal*. 2. ed. Buenos Aires: Losada, 1958. t. III, p. 102.

29. SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. *Aproximación al derecho penal contemporáneo*. Barcelona: Bosch, 1992. p. 268.

30. HORMAZÁBAL MALARÉE, Hernán. *Bien jurídico y Estado Social e Democrático de Derecho* (el objeto protegido por la norma penal). Barcelona: PPU, 1991.

31. CORCOY BIDASOLO, Mirentxu. *Delitos de peligro y protección de bienes jurídico-penales supraindividuales*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1999.

bien o valor merecedor de la máxima protección jurídica, cuyo otorgamiento es reservado a las prescripciones del Derecho penal”³².

A doutrina do bem jurídico veio a ser rechaçada pela Escola de Kiel, a qual, como é consabido, empenhava-se em promover as ideias do nacional-socialismo alemão da época hitleriana, sendo também combatida por alguns poucos autores³³. Mas, mais do que significativa, ressalvadas exceções pontuais, o princípio da exclusiva proteção de bens jurídicos afirmou-se em países como Alemanha, Itália, Espanha, Portugal, Brasil, dentre outros. Isso porque, em um Estado Democrático de Direito, é imperioso um Direito Penal como proteção de bens jurídicos essenciais.

3 A IMPORTÂNCIA DA IDENTIFICAÇÃO DOS BENS JURÍDICOS TUTELADOS PARA A INTERPRETAÇÃO DOS TIPOS PENAIS

Em um Estado Democrático de Direito, o direito penal somente pode ser legitimamente concebido como um direito de proteção. Neste contexto, o bem jurídico cumpre o papel de conteúdo material da infração penal. Em consonância com essa compreensão é a lição de MUÑOZ CONDE: “La norma penal tiene una función protectora de bienes jurídicos. Para cumplir esta función protectora eleva a la categoría de delitos, por medio de su tipificación legal, aquellos comportamientos que más gravemente lesionan o ponen en peligro los bienes jurídicos protegidos. El bien jurídico es, por tanto, la clave que permite descubrir la naturaleza del tipo, dándole sentido y fundamento”³⁴.

A afirmação de MUNÓZ CONDE é correta e, ao examinarmos as contribuições advindas do neokantismo e do finalismo, perceberemos que o tipo penal enriquecido com o aporte de valores e, ulteriormente, com o deslocamento do dolo da culpabilidade para a conduta típica, constituiu não apenas um atri-

32. POLAINO NAVARRETE, Miguel. *El bien jurídico en el derecho penal*. Sevilla: Publicaciones de la Universidad de Sevilla, 1974. p. 270.

33. Por exemplo: BURCHARD, Christoph. La constitucionalización de los fundamentos del derecho penal alemán. In: AMBOS, Kai; BÖHM, María Laura; ZULUAGA, John (ed.). *Desarrollos actuales de las ciencias criminales en Alemania*. Göttingen: Göttingen University Press, 2016. v. I, p. 31 e ss.; STUCKENBERG, Carl-Friedrich. Rechtsgüterschutz als Grundvoraussetzung von Strafbarkeit? *Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft*, v. 129, n. 2, p. 349-362, 2017.

34. MUÑOZ CONDE, Francisco. *Teoría general del delito*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1991. p. 55.

moramento da dogmática penal, mas, notadamente, de igual modo, do labor interpretativo.

Diferentemente do entendimento de MEZGER³⁵, MAYER defende que a tipicidade se divisa nitidamente da ilicitude. A tipicidade constitui indício de ilicitude, em uma fórmula em que, onde há fumaça (*Rauch*), há fogo (*Feuer*)³⁶. Ademais, MAYER preconiza o caráter valorativo do tipo, em que este assume claramente um sentido de significado axiológico, densificado nas normas de cultura, superando a mera consideração formal³⁷, com o que contribui para fazer esmaecer definitivamente o tipo belingniano. Consoante predica BRICOLA, o neokantismo propugna uma visão “teleológica” do delito, “aberta a valores”³⁸. Assim, como observa GALLAS, a responsabilização penal pela prática de uma conduta típica não está mais subordinada apenas à subsunção (tipicidade) formal, e sim também à material³⁹. Isso porque o injusto passa a ter um conteúdo material axiologicamente considerado em uma adjudicação ao bem jurídico.

Essa evolução doutrinária permitiu que o bem jurídico passasse a cumprir, ao mesmo tempo, um papel de conteúdo crítico/material e metodológico/interpretativo, o que viria a ser, ulteriormente, aprimorado com a assunção do finalismo. Com o deslocamento do dolo para a conduta típica estabelece-se a noção de injusto pessoal, que põe em evidência a infração penal como obra de um agente. A compreensão de uma ação dirigida a ofensa a um bem jurídico torna-se, portanto, posta em manifesto. Como afirma WELZEL, o “núcleo objetivo de todo delito é a ação, ordinariamente junto com uma lesão ou colocação em perigo de um bem jurídico como base do resultado da ação”⁴⁰.

Com a contribuição do neokantismo, que assinalou o sentido de significado do tipo legal de delito, e com a assunção do injusto pessoal, por obra do finalismo, os ganhos científicos foram notórios para a dogmática penal. E é à luz da

35. MEZGER, Edmund. *Strafrecht: Ein Lehrbuch*. 3. ed. Berlin: Duncker & Humblot, 1949. p. 204.

36. MAYER, Max Ernst. *Der Allgemeine Teil des deutschen Strafrechts. Lehrbuch*. 2. ed. Heidelberg: Carl Winters Universitätsbuchhandlung, 1923. p. 9-10.

37. MAYER, Max Ernst. *Der Allgemeine Teil des deutschen Strafrechts. Lehrbuch*. 2. ed. Heidelberg: Carl Winters Universitätsbuchhandlung, 1923. p. 51-52.

38. BRICOLA, Franco. Teoria generale del reato. In: AZARA, Antonio; EULA, Ernesto (hrsg.). *Novissimo Digesto Italiano*. Torino: UTET, 1974, . v. XIX, p. 28.

39. GALLAS, Wilhelm. *Zum gegenwärtigen Stand der Lehre vom Verbrechen*. Berlin: Walter de Gruyter & Co. 1955. p. 21.

40. WELZEL, Hans. *Das Deutsche Strafrecht*. 11. ed. Berlin: Walter de Gruyter & Co., 1969. p. 63.

perspectiva prática que essas contribuições demonstram suas capacidades de rendimento. Nessa linha de entendimento, a despeito de não ser propriamente um adepto do finalismo, ROXIN realça o incremento qualitativo propiciado por WELZEL, ganho este, no que importa a este tópico (sem desconsiderar outros), que veio a se materializar no âmbito do tipo subjetivo, permitindo soluções dogmáticas muito mais precisas, como, por exemplo, distinguir os diversos tipos incriminadores, como é o caso da viabilização da diferenciação de um roubo de um furto de uso ou de apenas uma turbação da propriedade, bem como divisarem-se os conceitos de injusto e de culpabilidade com base em critérios objetivos e subjetivos⁴¹.

ZAFFARONI predica que “Welzel afirmó siempre que *el tipo objetivo es el núcleo del objeto real de todo delito*”⁴². Assim, como afirma DONNA: “El bien jurídico es el centro de toda la construcción de la norma y del tipo penal”⁴³.

Há que se ter em conta que o tipo penal alberga o bem jurídico e, com o injusto amparado em aportes valorativos referidos ao bem jurídico, tornou-se possível proceder-se a uma gradação do injusto. O princípio da insignificância⁴⁴ (proposto por ROXIN na *Juristische Schulung*, em 1964), por exemplo, ancora-se nessa compreensão. Em sequência, passamos a proceder a uma abordagem exemplificativa.

A tentativa, como escreve CÓRDOBA RODA, “aporta un decisivo elemento de prueba en favor de la doctrina finalista”⁴⁵. Isso devido à finalidade da conduta lesiva ao bem jurídico, porquanto, como leciona WELZEL, “o crime só inicia no momento em que surge o ato nitidamente ofensivo”⁴⁶. Interessante exemplo sobre a correlação entre o dolo do agente e o bem jurídico é a previsão do art. 17 do Código Penal brasileiro, ao estatuir que: “Art. 17. Não se

41. ROXIN, Claus. Vorzüge und Defizite des Finalismus: Eine Bilanz. In: KARRAS, Argyrios; COURAKIS, Nestor; MYLONOPOULOS, Christos; KOTSALIS, Leonidas; GIANNIDIS, Ioannis (hrsg.). *Festschrift für Nikolaos K. Androulakis*. Athen: Sakkoulas Verlag, 2003. p. 583 e ss.

42. ZAFFARONI, Eugenio Raúl; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. *Derecho penal: parte general*. 2. ed. Buenos Aires: Ediar, 2002. p. 466.

43. DONNA, Edgardo Alberto. *Derecho penal: parte general*. 2. reimpr. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2014. t. II, p. 354.

44. Sobre o ponto, vide: ROXIN, Claus. *Kriminalpolitik und Strafrechtssystem*. 2. ed. Berlin/New York: Walter de Gruyter, 1973. p. 24, nota de rodapé n. 53.

45. CÓRDOBA RODA, Juan. *Una nueva concepción del delito: la doctrina finalista*. Barcelona: Ariel, 1963. p. 50.

46. WELZEL, Hans. *Das Deutsche Strafrecht*. 11. ed. Berlin: Walter de Gruyter & Co., 1969. p. 187.

pune a tentativa quando, por ineficácia absoluta do meio ou por absoluta imprópriedade do objeto, é impossível consumar-se o crime”. Trata-se de tentativa inidônea, designada expressamente pelo citado código como crime impossível. De acordo com a parte final do dispositivo, se o agente, por exemplo, desfere tiros contra alguém que não esteja mais vivo, não responderá por qualquer delito, sequer tentado. Isso em decorrência do fato de inexistir o bem jurídico vida.

A interpretação dos tipos incriminadores reivindica, nos crimes dolosos, uma apreciação do direcionamento delitivo da conduta de acordo com o elemento subjetivo. Noutras palavras, deve-se aferir contra qual bem jurídico a ação foi praticada. Assim, uma lesão causada por determinado agente poderá tanto ensejar o delito de tentativa de homicídio como o de lesão corporal, a depender da intenção do agente relativamente contra qual bem jurídico dirige sua ação, se contra a vida ou se contra a integridade física.

Os elementos subjetivos presentes nas justificantes são colocados em realce em vista da concepção de injusto pessoal. Nesse sentido, é a lição de DOHNA: “Aquele que atira contra seu inimigo, sem saber que este está na iminência de matá-lo, não pratica uma ação de defesa”⁴⁷. Assim, na legítima defesa, por exemplo, não é suficiente à caracterização desta causa excludente de ilicitude a presença dos aspectos objetivos da justificante, e sim, necessariamente, também a vontade de defesa. Isso significa que a vontade do agente não deve estar dirigida a uma ofensa a um bem jurídico, e sim a uma defesa de um bem jurídico.

O concurso aparente de normas ou de tipos tem em conta, para sua solução, a consideração do bem jurídico. O “principio de consunción” é um bom exemplo para o objeto de nosso estudo. O referido princípio, nas palavras de CEREZO MIR, se “aplica cuando nos encontramos con un tipo penal más amplio o complejo que comprende los juicios desvalorativos contenidos en outro u otros tipos más simples”⁴⁸. Em observância ao referido princípio, assim decidiu a Segunda Sala Penal do Tribunal Supremo espanhol, em sentença de 29.06.2002: “Tiene razón el recurrente. Las figuras de delito del artículo 310 del actual Código Penal, conocidas bajo el nombre de delito contable, tipifican conductas peligrosas para el bien jurídico tutelado en el título XIV del libro II del Código Penal,

47. DOHNA, Alexander Graf zu. *Der Aufbau der Verbrechenslehre*. 3. ed. Bonn: Röhrscheid, 1947. p. 32.

48. CEREZO MIR, José. *Curso de derecho penal español: parte general*. 4. reimpr. Madrid: Tecnos, 2004. v. III, p. 317.

y sin su existencia en el mismo, constituirían actos meramente preparatorios o tentativas de delito fiscal, por lo que, cuando éste se comete con posterioridad a algunas de las conductas agrupadas en el artículo 310 del Código Penal, se produce consunción de las mismas bajo el más grave delito cometido, de que las otras conductas son actos preparatorios tipificados penalmente, pero que desaparecen al ser la relación entre unas y otro un caso de concurso de normas, no de delitos, tesis mayoritaria en la doctrina, y que también se ha acogido en la jurisprudencia de esta Sala (sentencias de 26 de Noviembre y 27 de Diciembre de 1990 y 31 de Octubre de 1992) de tal modo que esas figuras del artículo 310 del Código Penal solo serán punibles en los casos en que no sea además aplicable el artículo 305 del mismo Código”⁴⁹.

A propósito, esclarece a doutrina que: “La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha establecido de forma pacífica que entre el delito de falsedad contable del artículo 310 del CP y el ulterior delito contra la Hacienda Pública se produce un concurso de normas a resolver por consunción en el segundo delito”⁵⁰. Essas breves alusões são suficientes e tornam inequívoca a compreensão da impostergável importância da identificação dos bens jurídicos tutelados para a interpretação dos tipos penais.

4 A TUTELA DA ORDEM TRIBUTÁRIA PELA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

Dois grandes modelos guiam a legislação e a compreensão em relação ao bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais. São o modelo patrimonialista, que liga o crime tributário a um prejuízo direto à arrecadação, e o modelo funcionalista, que considera a lesão a todo um conjunto de funções estatais decorrentes da atividade tributária, muito além do simples prejuízo patrimonial, tutelando toda a função tributária e a função social dos tributos⁵¹. Alinhando-se com este último modelo, já se identificou nos crimes contra a Fazenda Pública a proteção do procedimento de arrecadação e de destinação da receita dos tributos e

49. Disponível em: <https://vlex.es/vid/delito-hacienda-xiv-ii-an-as-18372007>. Acesso em: 8 jun. 2024. Vide todavía: BARJA DE QUIROGA, Jacobo *et al.* *Código Penal: comentarios, concordancias, jurisprudencia e índice analítico*. 20. ed. Coruña: Colex, 2023. p. 1.532.

50. MORALES GARCÍA, Óscar *et al.* *Código Penal con jurisprudencia*. 2. ed. Cizur Menor: Aranzadi, 2015. p. 832.

51. XEREZ, Hugo Vasconcelos. *Crimes tributários: teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento*. Curitiba: Juruá, 2017. p. 139-150.

explicou-se que se cuida de proteger bens jurídicos de caráter macrossocial, de modo que a ênfase deve recair sobre as funções do sistema⁵².

A análise dos elementos objetivos dos crimes tributários demonstra que se identificam inúmeros possíveis bens jurídicos afetados, como costuma apontar a doutrina, conduzindo a duas conclusões. A primeira seria a de que se trata de crimes complexos que protegem vários bens jurídicos, posição assumida por MARQUES⁵³. A segunda seria a de que estes bens jurídicos aparentes refletem, na realidade, toda uma função protegida pela norma, função esta que é o efetivo bem jurídico tutelado.

O viés equivocado ou insuficiente que a visão fragmentada implica é assinalado por muitos autores. REIG e RAMÍREZ ensinam que não se trata de tutelar a fé pública propriamente, pois o problema dos crimes tributários não está na verdade em si, mas no ânimo de sonegar e na necessidade de proteger o adimplemento dos tributos, de modo que as falsificações constituem apenas meios para o cometimento do crime. Também não se cuida de tutelar apenas o patrimônio, o que dispensaria tipos penais específicos. Considerar como bem jurídico o erário, por sua vez, igualmente estaria preso a uma concepção patrimonialista, ainda que supraindividual, de qualquer modo insuficiente para abarcar o ânimo de sonegar. Ensinam que os crimes tributários tutelam a “função do tributo”, protegendo a arrecadação e suas finalidades, o que afeta a todos⁵⁴. Pode-se acrescentar que ao ter por violada apenas a arrecadação, por exemplo, também restariam deixados de lado a importância e o efeito do dever fundamental de pagar tributos relativamente ao financiamento dos direitos fundamentais, ou seja, seu papel no Estado fiscal de direito democrático e social. A própria arrecadação tributária deve ser compreendida como “instrumento de formação de receita pública e de consecução e implemento das metas socioeconômicas definidas na Constituição”⁵⁵.

52. MORILLAS CUEVA, Lorenzo. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social. In: ROSAL, Manuel Cobo del (coord.). *Curso de derecho penal español: parte especial*. Madrid: Marcial Pons, 1996. v. I, p. 863.

53. MARQUES, Rui Correia. *O crime de fraude fiscal no ordenamento jurídico português: 30 anos depois*. Coimbra: Almedina, 2022. p. 87.

54. REIG, Javier Boix; RAMÍREZ, Juan Bustos. *Los delitos contra la Hacienda Pública: bien jurídico y tipos legales*. Madrid: Editorial Tecnos, 1987. p. 15-26.

55. SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 188.

A efetiva aplicação das normas tributárias, a repartição da carga tributária conforme a lei e a própria solidariedade tributária evocada pela cidadania fiscal são destacadas por RIOS⁵⁶, todas aspectos da concretização da ordem tributária, é dizer, “a sociedade organizada em Estado fiscal social”, conforme NABAIS⁵⁷.

Considerando a lei brasileira de crimes contra a ordem tributária, FERREIRA afirma que “as condutas descritas na Lei n. 8.137/90, longe de constituírem meras sonegações fiscais, representam uma violação à normalidade da ordem tributária” e causam “um dano ou lesão, que se difunde por toda a sociedade e de difícil quantificação”⁵⁸. Com efeito, a Lei n. 8.137/1990 reúne os tipos tributários, tanto os crimes que têm como agentes os particulares como os que têm como agentes as autoridades, sob a rubrica ou título de crimes “contra a ordem tributária”.

A ideia de ordem remete a um sistema com fundamentos, valores e objetivos. Uma ordem implica normas coordenadas e funcionalizadas axiológica e pragmaticamente. Busca-se conformar a realidade a determinados valores que constituem objeto da deliberação política fundamental⁵⁹.

A ordem tributária brasileira está desenhada na Constituição ao tratar do Sistema Tributário Nacional a partir do art. 145 até o art. 162, com artigos alterados e acrescentados por diversas emendas, inclusive na recente reforma tributária da Emenda Constitucional 132/2023, de 20 de dezembro. Nestes dispositivos, é possível compreender claramente o dever fundamental de pagar tributos e observar princípios gerais, como o princípio da capacidade contributiva e os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e da cooperação, bem como o princípio extrafiscal da defesa do meio ambiente. Também é possível perceber que há tributos de caráter distributivo (como impostos e contribuições) e tributos de caráter comutativo (como as taxas). Ademais, também é possível identificar outros princípios de justiça tributária, como a igualdade e a progressividade, e normas sobre as faculdades gestoras e inspetoras da Administração Tributária, como o acesso à informação sobre a situação econômica dos contribuintes. Também se

56. RIOS, Rodrigo Sanches. *O crime fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998. p. 50.

57. NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2007. p. 455.

58. FERREIRA, Roberto dos Santos. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 19.

59. Sobre a matéria, consultar a obra que constitui referência para todo este item e para o seguinte: PAULSEN, Leandro. *Tratado de direito penal tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2024.

identifica o dever de colaboração de todos – contribuintes e terceiros – com a Administração Tributária, o que legitima institutos jurídicos como a retenção por conta, a substituição tributária e a responsabilidade tributária, assim como obrigações formais ou instrumentais de facilitar informações. Por outro lado, há garantias expressas contra as arbitrariedades e excessos, como, por exemplo, a legalidade e a proibição de confisco, bem como constituem objeto de proteção as liberdades de expressão e religiosa. Por seu turno, no capítulo reservado à Seguridade Social, a Constituição estabelece grande preocupação com suas fontes de financiamento, impondo a solidariedade a toda a sociedade e estabelecendo competências para a instituição de contribuições, como aquelas a cargo das empresas, dos segurados e dos importadores.

Como já se afirmou, o que se tutela com os tipos penais tributários é a “tributação organizada e aplicada à luz de princípios como o da capacidade contributiva e o da capacidade colaborativa, da igualdade e da solidariedade, para, respeitadas as decisões políticas estampadas na legislação tributária quanto à distribuição da carga tributária e a participação de cada qual, prover os recursos necessários para que o Estado realize as políticas públicas”. Considera-se, em relação aos particulares, que cada “obrigado deve conformar sua conduta à legislação, cumprindo suas obrigações tributárias, tanto as principais de prestar dinheiro, como as instrumentais ou formais de colaborar com a Administração mediante a elaboração de controles, a emissão de documentos, a facilitação de informação e o auxílio à arrecadação”. Relativamente aos agentes fiscais, sublinha-se a obrigação de cada um de atuar com colaboração, transparência e impessoalidade, de observar a legislação e de não cometer excessos nas atividades de gestão, inspeção, liquidação ou cobrança, ou seja, no exercício do poder de polícia fiscal e na exigência dos tributos.

As infrações dolosas e significativas a estes deveres têm o potencial de afetar a ordem tributária, de modo que, quando tipificadas na lei penal, são puníveis sob esta perspectiva.

5 A EXTENSÃO DA PROTEÇÃO DA ORDEM TRIBUTÁRIA PELOS TIPOS PENAIS DE CRIMES TRIBUTÁRIOS NO BRASIL

A legislação sobre os crimes tributários apresenta peculiaridades em cada país.

Na Alemanha, é a própria lei tributária que cuida da matéria. Com efeito, os crimes tributários constam dos arts. 369 a 376 da Abgabenordnung⁶⁰. Na Espanha, o próprio Código Penal de 1995 (Ley Orgánica 10, de 23 de noviembre) dedica um título aos “delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”⁶¹. A reforma de 1985 (Ley Orgánica 2, de 29 de abril) já havia disciplinado o título “Delitos contra la Hacienda Pública”, arts. 349, 350 y 350 bis do Código Penal, em substituição ao Delito Fiscal de que tratavam os arts. 25 a 37 da Ley 50/1977 e anterior redação do 319 do Código Penal revogado. Em Portugal, a Lei n. 15/2011, que estabelece o Regime Geral das Infracções Tributárias, traz todo um título sobre os “Crimes Tributários”, desde o art. 87 até o 107. Há capítulos específicos sobre delitos tributários comuns (burla tributária, frustração de créditos, associação criminosa, desobediência qualificada, violação de segredo), delitos aduaneiros (contrabando, fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo, introdução fraudulenta no consumo, receptação de mercadorias objeto de crime aduaneiro etc.), delitos fiscais (fraude, fraude qualificada e abuso de confiança) e delitos contra a seguridade social (fraude contra a seguridade social, omissão de comunicação de admissão de trabalhadores, abuso de confiança contra a seguridade social)⁶².

No Brasil, há uma lei especial que “Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo”. Em seus artigos iniciais, a Lei n. 8.137/1990 cuida dos delitos contra a ordem tributária praticados por particulares (arts. 1º e 2º) e praticados por servidores públicos (art. 3º). O Código Penal também contém alguns artigos que definem como delitos condutas de violação à legislação tributária, como no título que trata dos delitos contra o patrimônio, o art. 168-A (apropriação indébita de contribuições previdenciárias), e, no título dos crimes contra a Administração Pública, os arts. 334 (descaminho), 318 (facilitação ao descaminho) e 337-A (sonegação de contribuições previdenciárias).

Ainda que os delitos dos arts. 168-A e 337-A estejam inseridos no Código Penal, constituem variações dos delitos descritos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137/1990. A única peculiaridade é que os tipos constantes do Código Penal

60. Disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/. Acesso em: 7 jun. 2024.

61. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444>. Acesso em: 7 jun. 2024.

62. Disponível em: <https://www.ministeriopublico.pt/iframe/regime-geral-das-infraccoes-tributarias>. Acesso em: 14 jun. 2024.

dizem respeito às contribuições de seguridade social, em especial àquelas destinadas ao financiamento da previdência social, enquanto os tipos da Lei n. 8.137/1990 tratam dos delitos fiscais em geral.

A Lei n. 8.137/1990, na Seção I, que trata dos delitos praticados por particulares, dedica o artigo primeiro àqueles delitos contra a ordem tributária de “suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório”, mediante diversas condutas, como “omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”, “fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal” ou “falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável”, “elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato”, ou “negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação”. Sanciona “reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa”. O art. 337-A do Código Penal descreve a sonegação de contribuição previdenciária: “Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório” mediante as condutas de “omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços”, “deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços” ou “omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias”, com pena de “reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa”.

Por seu turno, o art. 2º da Lei n. 8.137/1990 afirma que constitui delito da mesma natureza “fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo”, “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”, “exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como

incentivo fiscal”, “deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento”, ou “utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública”. A pena é de “detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa”. Já o art. 168-A do Código Penal, acrescentado pela Lei n. 9.983/2000, descreve delito equivalente ao do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas atinente a contribuições previdenciárias, *in verbis*: “Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa”.

O Código Penal, com a redação conferida pela Lei n. 13.008/2014, também descreve o delito de descaminho em seu art. 334: “Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos”. Incorre na mesma pena quem, conforme o § 1º, por exemplo, “vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem” ou “adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos”.

Quanto aos delitos praticados por funcionários públicos, a lei dos crimes contra a ordem tributária (Lei n. 8.137/1990) define, em seu art. 3º, que, além dos delitos praticados por funcionário público contra a Administração em geral, constitui delito funcional contra a ordem tributária “extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social”, “exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida”, ou “aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente” ou “patrocinar, direta ou in-

diretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público”. As penas variam de “reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa” a “reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa”, conforme a conduta. Note-se que, entre estes tipos, encontramos a corrupção passiva e a advocacia administrativa praticadas no âmbito da tributação. Esta tipificação por lei especial ocorre sem prejuízo de diversos delitos praticados por funcionários contra a Administração, alguns inclusive especificamente relacionados à matéria tributária. Assim, é pertinente o delito descrito no art. 318 do Código Penal, qual seja, facilitação de descaminho, com a redação da Lei n. 8.137/1990: “Facilitar, com infração de dever funcional, a prática de contrabando ou descaminho (art. 334): Pena – reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa”. Também o delito de excesso de exação do art. 316, § 1º: “Exigir, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida [...] § 1º – Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza: Pena – reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa”.

A natureza comum dos delitos de particulares descritos na Lei n. 8.137/1990 e dos descritos no Código Penal resta evidenciada nas Leis ns. 10.684/2003 e 12.382/2011, que atribuem o mesmo tratamento para os quatro delitos (arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137/1990 e 168-A e 337-A do Código Penal) quando disciplinam os efeitos suspensivo e extintivo da punibilidade em casos de parcelamento e de pagamento⁶³.

Os delitos fiscais visam à proteção da ordem tributária como um todo. Mas, como o princípio da tipicidade, que constitui premissa de segurança jurídica, exige que as condutas estejam bem descritas nos tipos penais, podemos identificar bens mais específicos em cada delito considerado isoladamente, como foi possível compreender a partir da transcrição da legislação.

Não há dúvida de que muitas condutas típicas dos delitos fiscais violam diretamente a arrecadação, mas ainda assim afetam a repartição da carga tributária conforme a capacidade contributiva e a igualdade, do que também depende uma ordem tributária justa. É que, conforme NABAIS, não se deve

63. No mesmo sentido: ESTELLITA, Heloisa; HORTA, Frederico. Lavagem de capitais provenientes de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A, CP). *Revista do Instituto de Ciências Penais*, v. 6, n. 1, p. 62, jun. 2021.

esquecer “o facto de a evasão fiscal implicar um agravamento da carga fiscal com sacrifícios significativamente acrescidos para os contribuintes que [...] acabam por suportar não só os impostos deles como os impostos dos outros”⁶⁴. A justiça do sistema tributário é inversamente proporcional à evasão; se a evasão é significativa, a repartição da carga tributária conforme a capacidade contributiva distorcida. No Brasil, estimam-se 27,5% de evasão tributária⁶⁵. Com efeito, a evasão é um problema em todo o mundo, seja internamente, seja no plano internacional, em face dos paraísos fiscais⁶⁶. Outras condutas também violam a arrecadação, mas prejudicam por igual, por exemplo, a eficácia das medidas de extrafiscalidade, afetando a política de benefícios fiscais. No que diz respeito aos delitos praticados por funcionários públicos, a boa administração, a moralidade administrativa e a eficácia costumam estar subjacentes.

Mas, mais do que considerar os crimes tributários como pluriofensivos, é importante considerar que afetam a própria ordem tributária e que assim são considerados pelo próprio legislador brasileiro. É justamente essa violação à ordem tributária que lhes atribui unidade de sentido, e desta premissa depende a compreensão de seu conteúdo material.

6 CONCLUSÃO

O Direito Penal justifica-se pela proteção de bens jurídicos essenciais. Esta lição, ainda que simples, constitui fruto de uma evolução da doutrina ao longo dos últimos duzentos anos e atribuiu aos crimes uma dimensão material legitimadora da resposta punitiva.

A identificação do bem jurídico tutelado pelas normas penais permite a compreensão de seu conteúdo material, com inúmeras implicações para sua interpretação e aplicação. Nesta linha estão, por exemplo, a insignificância e a consunção.

Na sequência de abordagens patrimonialistas, desenvolveram-se perspectivas funcionalistas do bem jurídico tutelado pelos crimes tributários. O legislador

64. NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2007. p. 452.

65. SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL (SINPROFAZ). *Sonegação no Brasil: uma estimativa do desvio da arrecadação do exercício de 2018*. *Quanto custa o Brasil*. 2019. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2018>.

66. Disponível em: <https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2023/>.

brasileiro destacou expressamente a proteção da “ordem tributária”, o que exige uma compreensão mais ampla dos fundamentos, valores e objetivos do sistema tributário.

Os crimes tributários praticados por particulares, como o descaminho, a sonegação e a apropriação indébita, ou por funcionários públicos, como a corrupção passiva fiscal e o excesso de exação, tocam pontual e diretamente diversos bens jurídicos específicos, mas a perspectiva de sua implicação para a proteção da ordem tributária é o que permite seu melhor entendimento.

7 REFERÊNCIAS

BARJA DE QUIROGA, Jacobo *et al.* *Código Penal: comentarios, concordancias, jurisprudencia e índice analítico*. 20. ed. Coruña: Colex, 2023.

BINDING, Karl. *Die Normen und ihre Übertretung, eine Untersuchung über die recht mässige Handlung und die Arten des Delikts*. Leipzig: Wilhelm Engelmann, 1872. v. 1.

BINDING, Karl. *Grundriss des Deutschen Strafrechts: Allgemeiner Teil*. Leipzig: Wilhelm Engelmann, 1902.

BIRNBAUM, Johann Michael Franz. Ueber das Erfordernis einer Rechtsverletzung zum Begriffe des Verbrechens, mit besondere Rücksicht auf den Begriff der Ehrenkränkung. *Archiv des Criminalrechts*, Halle, p. 149-194, 1834.

BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (coord.). *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Almedina, 2019.

BRICOLA, Franco. Teoria generale del reato. In: AZARA, Antonio; EULA, Ernesto (hrsg.). *Novissimo Digesto Italiano*. Torino: UTET, 1974. v. XIX.

BURCHARD, Christoph. La constitucionalización de los fundamentos del derecho penal alemán. In: AMBOS, Kai; BÖHM, María Laura; ZULUAGA, John (ed.). *Desarrollos actuales de las ciencias criminales en Alemania*. Göttingen: Göttingen University Press, 2016. v. I.

CEREZO MIR, José. *Curso de derecho penal español: parte general*. 4. reimpr. Madrid: Tecnos, 2004. v. III.

CORCOY BIDASOLO, Mirentxu. *Delitos de peligro y protección de bienes jurídico-penales supraindividuales*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1999.

CÓRDOBA RODA, Juan. *Una nueva concepción del delito: la doctrina finalista*. Barcelona: Ariel, 1963.

COSTA, Cláudio. *Crimes de sonegação fiscal*. Rio de Janeiro: Revan, 2003.

- CUNHA, Maria da Conceição Ferreira da. *Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização*. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995.
- DOHNA, Alexander Graf zu. *Der Aufbau der Verbrechenslehre*. 3. ed. Bonn: Röhrscheid, 1947.
- DONNA, Edgardo Alberto. *Derecho penal: parte general*. 2. reimpr. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2014. t. II.
- DOTTI, René Ariel. *Curso de direito penal: parte geral*. 6. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.
- ESTELLITA, Heloisa; HORTA, Frederico. Lavagem de capitais provenientes de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A, CP). *Revista do Instituto de Ciências Penais*, v. 6, n. 1, jun. 2021.
- FERREIRA, Roberto dos Santos. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Malheiros, 1996.
- FEUERBACH, Paul Johann Anselm Ritter von. *Lehrbuch des gemeinen in Deuts chland gültigen peinlichen Rechts*. 11. ed. Giessen: Georg Friedrich Heyer, 1832.
- FRAGOSO, Heleno Cláudio. Objeto do crime. In: FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Direito penal e direitos humanos*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- GALLAS, Wilhelm. *Zum gegenwärtigen Stand der Lehre vom Verbrechen*. Berlin: Walter de Gruyter & Co. 1955.
- GRÜNHUT, Max. Methodische Grundlagen der heutigen Strafrechtswissenschaft. In: HEGLER, August (hrsg.). *Festgabe für Reinhard von Frank zum 70. Geburtstag*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1930.
- GUZELLA, Tathiana Laíz. *Crimes tributários: aspectos e crítica*. Curitiba: Juruá, 2011.
- HASSEMER, Winfried. *Theorie und Soziologie des Verbrechen: Ansätze zu einer praxisorientierten Rechtsgutslehre*. Frankfurt: Athenäum, 1973.
- HONIG, Richard. *Die Einwilligung des Verletzten: Die Geschichte des Einwilligungproblems und die Methodenfrage*. Mannheim/Berlin/Leipzig: J. Bensheimer, 1919. v. 1.
- HORMAZÁBAL MALARÉE, Hernán. *Bien jurídico y Estado Social e Democrático de Derecho* (el objeto protegido por la norma penal). Barcelona: PPU, 1991.
- HUNGRIA, Nelson. *Questões jurídico-penais*. Rio de Janeiro: Livraria Jacintho, 1940.
- JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. *Tratado de derecho penal*. 2. ed. Buenos Aires: Losada, 1958. t. III.

KAUFMANN, Armin. *Lebendiges und Totes in Bindings Normentheorie*. Göttingen: Otto Schwartz & Co., 1954.

LISZT, Franz von. *Tratado de direito penal alemão*. Traduzido da última edição e comentado por José Hygino Duarte Pereira. Rio de Janeiro: F. Briguiet & C. – Editores, 1899. t. I.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções penais tributárias*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2005.

MARQUES, Rui Correia. *O crime de fraude fiscal no ordenamento jurídico português: 30 anos depois*. Coimbra: Almedina, 2022.

MAYER, Max Ernst. *Der Allgemeine Teil des deutschen Strafrechts. Lehrbuch*. 2. ed. Heidelberg: Carl Winters Universitätsbuchhandlung, 1923.

MEZGER, Edmund. *Strafrecht: Ein Lehrbuch*. 3. ed. Berlin: Duncker & Humblot, 1949.

MILL, John Stuart. *On Liberty*. Chicago/New York: Belford Clarke & Company Publishers, 1885.

MORALES GARCÍA, Óscar et al. *Código Penal con jurisprudencia*. 2. ed. Cizur Menor: Aranzadi, 2015.

MORILLAS CUEVA, Lorenzo. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social. In: ROSAL, Manuel Cobo del (coord.). *Curso de derecho penal español: parte especial*. Madrid: Marcial Pons, 1996. v. I.

MUÑOZ CONDE, Francisco. *Teoría general del delito*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1991.

NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2007.

PAULSEN, Leandro. *Tratado de direito penal tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2024.

POLAINO NAVARRETE, Miguel. *El bien jurídico en el derecho penal*. Sevilla: Publicaciones de la Universidad de Sevilla, 1974.

REIG, Javier Boix; RAMÍREZ, Juan Bustos. *Los delitos contra la Hacienda Pública: bien jurídico y tipos legales*. Madrid: Editorial Tecnos, 1987.

RIOS, Rodrigo Sanches. *O crime fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

ROCCO, Arturo. *l'oggetto del reato e della tutela giuridica penale*. Torino: Bocca, 1913.

ROXIN, Claus. *Kriminalpolitik und Strafrechtssystem*. 2. ed. Berlin/New York: Walter de Gruyter, 1973.

ROXIN, Claus. Vorzüge und Defizite des Finalismus: Eine Bilanz. In: KARRAS, Argirios; COURAKIS, Nestor; MYLONOPOULOS, Christos; KOTSALIS, Leonidas; GIAN-

- NIDIS, Ioannis (hrsg.). *Festschrift für Nikolaos K. Androulakis*. Athen: Sakkoulas Verlag, 2003.
- ROXIN, Claus. Zur neueren Entwicklung der Rechtsgutsdebatte. In: HERZOG, Felix; NEUMANN, Ulfrid (hrsg.). *Festschrift für Winfried Hassemer*. Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2010.
- SÁINZ CANTERO, José A. *La ciencia del derecho penal y su evolución*. Barcelona: Bosch, 1970.
- SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. *Aproximación al derecho penal contemporáneo*. Barcelona: Bosch, 1992.
- SILVA, Ângelo Roberto Ilha da. *Teoria geral do crime*. 3. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2024.
- SILVA, Ângelo Roberto Ilha da; COSTA, Pedro Jorge. Os 150 anos do *Die Normen und ihre Übertretung* e a contribuição de Karl Binding para o direito penal. *Revista de Estudos Criminais*, ano XXII, n. 84, p. 210-229, jan./mar. 2022.
- STUCKENBERG, Carl-Friedrich. Rechtsgüterschutz als Grundvoraussetzung von Strafbarkeit? *Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft*, v. 129, n. 2, p. 349-362, 2017.
- TAVAREZ, Juarez. Prefácio. In: BADARÓ, Gustavo Henrique; BREDÁ, Juliano (coord.). *Comentários à Lei de Abuso de Autoridade: Lei n. 13.869, de 5 de setembro de 2019*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.
- WELZEL, Hans. *Das Deutsche Strafrecht*. 11. ed. Berlin: Walter de Gruyter & Co., 1969.
- XEREZ, Hugo Vasconcelos. *Crimes tributários: teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento*. Curitiba: Juruá, 2017.
- ZAFFARONI, Eugenio Raúl; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. *Derecho penal: parte general*. 2. ed. Buenos Aires: Ediar, 2002.

