

O BEM JURÍDICO TUTELADO PELO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Roberto Carvalho Veloso¹

Há muita dúvida a respeito do conceito de bem jurídico. Roxin² diz que apesar da evolução alcançada na discussão do conceito material de delito, não se conseguiu até o momento precisar o de bem jurídico de modo a tornar possível uma delimitação juridicamente fundada e satisfatória de seu conteúdo. Isso ocorre, primeiro porque não seria razoável restringi-lo aos bens individuais, uma vez que há proteção penal de muitos bens jurídicos da comunidade, como o Estado, a moeda, a administração pública, e a da justiça, cujas lesões também merecem indiscutivelmente uma pena desde a perspectiva de um conceito material de delito. Em segundo lugar, também não se pode considerar as concepções morais dominantes como um bem jurídico coletivo.

Para Roxin³, o ponto de partida correto consiste em reconhecer que a única restrição previamente dada para o legislador se encontra nos princípios da Constituição, daí que um conceito de bem jurídico vinculante político e criminalmente somente pode surgir dos deveres, gerados na lei fundamental, do Estado de Direito, baseado na liberdade do indivíduo, por meio dos quais se marcam os limites do poder estatal de punir. Em consequência se pode dizer que os bens jurídicos são circunstâncias dadas ou finalidades úteis para o indivíduo e seu livre desenvolvimento, no marco de um sistema social global estruturado sobre essa concepção dos fins ou para o funcionamento do próprio sistema.

¹ Desembargador Federal do TRF1. Professor Doutor da Universidade Federal do Maranhão e da Unieuro. Doutor e Mestre em Direito pela Universidade Federal do Pernambuco. Pós-doutor pela Mackenzie.

² ROXIN, Claus. *Derecho penal: parte general*. 2. ed. t. 1. Madri: Marcial Pons, 1997, p. 54.

³ ROXIN, Claus. *Derecho penal: parte general*. 2. ed. t. 1. Madri: Marcial Pons, 1997, p. 54.

A partir da idéia de que o tributo é uma expressão do poder estatal, o bem jurídico tutelado será o patrimônio dos sujeitos ativos⁴ da obrigação tributária⁵, pois da ocorrência do fato gerador⁶ da obrigação tributária principal surge para o poder público o direito de receber determinada quantia de moeda, ou valor que nela se possa exprimir. O bem jurídico tutelado é supra-individual, característica do Direito Penal Econômico, pois se trata do patrimônio das entidades públicas beneficiárias do recolhimento dos tributos, cujos valores, em tese, reverteriam em proveito do conjunto da sociedade, em especial, no que se refere à saúde, educação e segurança.

Tal posição tem um nível de abstração muito grande, porque o Estado não possui como fonte de recursos apenas os tributos, em conseqüência a capacidade da máquina para fomentar políticas públicas não está adstrita à arrecadação tributária. A melhor opção seria a proteção do bem jurídico desde o fato gerador, porque circunscreve a incidência do Direito Penal à área específica do Direito Tributário.

Por outro lado, não se pode confundir razão de tutela com bem jurídico tutelado. Ao se afirmar que o interesse público é garantido na observância da obrigação dos cidadãos de concorrer com os gastos públicos se faz referência a uma finalidade. Ou seja, o interesse público na cobrança dos tributos se deve entender como razão de tutela penal e não como bem jurídico protegido⁷.

⁴ Os sujeitos ativos da obrigação tributária são os credores da relação jurídica tributária, a União, os Estados e os Municípios, os quais possuem o direito subjetivo de exigir do contribuinte, denominado sujeito passivo, uma prestação em dinheiro. Nem sempre o sujeito ativo é o mesmo que detém a competência tributária. É o que acontece na parafiscalidade quando uma autarquia vem a ocupar o pólo ativo de uma contribuição social.

Conforme Lopes, não se deve confundir com o sujeito ativo do crime contra a ordem tributária previsto nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90, que é aquele que detém o poder de ordenar ou realizar o pagamento de tributos no caso do artigo primeiro e quem deve cumprir as obrigações acessórias por expressa disposição normativa, no caso do artigo segundo. (LOPES, Rodrigo Fernando de Freitas. *Crime de sonegação fiscal: a crise do Estado como causa de exclusão da culpabilidade*. Curitiba: Juruá, 2002, p. 61)

⁵ O Código Tributário Nacional definiu no art. 113 a obrigação tributária como sendo principal e acessória. Pelo § 1º a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem como objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Pelo § 2º a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

⁶ Baleeiro ao falar sobre o fato gerador da obrigação tributária diz que a lei define as situações ou hipóteses que sujeitam alguém à obrigação de pagar tributo. Em regra a lei estabelece fatos concretos relacionados à capacidade econômica da pessoa, como patrimônio, renda, emprego etc. (BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, 454).

⁷ De acordo com Monte, quando se identifica o interesse público com o objeto da tutela, se deve reconduzir a ele um variado número de outros setores, com o risco de homologar figuras jurídicas

A melhor solução parece aquela que estabelece o patrimônio do Estado como bem jurídico tutelado pela legislação penal tributária. Com efeito, a arrecadação de tributos pelos cofres estatais se confunde com os recursos destinados à provisão dos serviços públicos em sua totalidade, incluindo a manutenção e conservação do patrimônio afetado a essa prestação. Sob essa premissa – de que o bem jurídico tutelado é o patrimônio do Estado – fica claro que a ofensa à legislação tributária penal somente se perfaz se ocorrer dano, em outras palavras, se houver uma limitação ao patrimônio público ou à sua funcionalidade.

Derzi⁸ defende que a compreensão do injusto penal depende da compreensão do injusto tributário. Para ela, a lei penal, que descreve delitos de fundo tributário, como a sonegação fiscal, não pode ser aplicada sem apoio no Direito Tributário, porque as espécies penais nela estabelecidas são complementadas pelas normas tributárias.

Lembra, acertadamente, a autora que os crimes de fundo fiscal dependem da violação dolosa ou fraudulenta dos deveres materiais e formais, minuciosamente descritos nas leis tributárias e não nas leis penais. Dessa forma, os delitos contra a ordem tributária supõem não só a realização das condutas típicas, descritas na lei penal, mas também e principalmente, a transgressão dos deveres tributários. Se o Direito Tributário autoriza o comportamento, exclui-se a antijuridicidade e não se configura o crime.

Argumentando a existência da tipicidade legal ao lado da tipicidade penal, Zaffaroni e Pierangeli⁹ esclarecem que, para uma conduta se caracterizar como penalmente típica necessariamente deve ser também antinormativa. Essa antinormatividade seria a exigência de que para a caracterização do tipo penal

muito diferentes entre si, com o notável resultado de uma contextual perda de eficiência na tutela e garantias individuais. Se o interesse público na cobrança de tributos está em condições de criar o recurso a uma sanção limitativa da liberdade enquanto bem jurídico autônomo, então se deve admitir um interesse público – no sentido de uma objetividade jurídica propriamente dita – no dever de fidelidade e obediência para o Estado, ou um interesse público no prestígio das instituições, ou também um interesse público na manutenção da ordem pública ideal. (MONTE, Elio lo. *Principios de derecho penal tributario*. Buenos Aires: Editorial B de F, 2006, p. 201)

⁸ DERZI, Mizabel Abreu Machado. Da unidade do injusto penal tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 63, p. 217-229, 1994, p. 220.

⁹ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro: parte geral*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 456.

se faz imperativo que outra norma pertencente a outro ramo do Direito não permita essa conduta.

Para o autor, isto indica que o juízo de tipicidade não é um mero juízo de tipicidade legal, mas exige outro passo – a comprovação da tipicidade conglobante, consistente na averiguação da proibição através da indagação do alcance proibitivo da norma, não considerada isoladamente, mas conglobada na ordem normativa. A tipicidade conglobante seria, assim, um corretivo da tipicidade legal, posto que pode excluir do âmbito do típico as condutas aparentemente proibidas.

REFERÊNCIAS

BALDAN, Edson Luís. *Fundamentos do direito penal econômico*. Curitiba: Juruá, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. Da unidade do injusto penal tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 63, p. 217-229, 1994.

LOPES, Rodrigo Fernando de Freitas. *Crime de sonegação fiscal: a crise do Estado como causa de exclusão da culpabilidade*. Curitiba: Juruá, 2002.

ROXIN, Claus. *Derecho penal: parte general*. 2. ed. t. 1. Madri: Marcial Pons, 1997.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro: parte geral*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.