

A CONTROVÉRSIA A RESPEITO DO BEM JURÍDICO PROTEGIDO NO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

LA CONTROVERSIA SOBRE EL BIEN PROTEGIDOS EN DERECHO PENAL TRIBUTARIO

*Benedicto de Souza Mello Neto*¹
<http://lattes.cnpq.br/3556862559458054>

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo descrever as diversas correntes que tentam encontrar de forma específica o bem jurídico nos crimes tributários, as quais podem ser divididas em dois grupos distintos: as concepções patrimonialistas, aquelas que sustentam ser o patrimônio o bem jurídico protegido em crimes tais; e as concepções funcionalistas, as quais, se afastando da idéia de patrimônio, centram-se em objetivos ou metas a serem alcançados pela arrecadação tributária. Apesar dessas diversas teorias, nenhuma delas conseguiu eleger com exclusividade o bem jurídico protegido sem ser alvo de críticas e isso se deve ao caráter multifacetado da legislação penal fiscal, a qual se utiliza de tipos penais bem diferentes para proteger em tese o mesmo bem. Assim se faz a proteção ora com delitos de lesão, ora com delitos de resultado cortado, ora com delitos de perigo abstrato, ora com delitos funcionais. Tendo em vista esse caráter, o bem jurídico protegido nos crimes fiscais não pode deixar de considerar a idéia de patrimônio e também não pode se afastar das funções desempenhadas pelo tributo.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Penal; Crimes Tributários; Bem Jurídico

RESUMEN

Este artículo tiene como objetivo describir las diversas corrientes que tratan de encontrar el bien jurídico en los delitos fiscales, que se pueden dividir en dos grupos distintos: concepciones patrimoniales, los que dicen ser el patrimonio el bien jurídico protegido en los delitos, y las concepciones funcionalistas, que, alejándose de la idea de patrimonio, se centran en las metas u objetivos que deban alcanzarse mediante los ingresos fiscales. Sin embargo, estas diversas teorías, ninguna de ellas logró elegir el bien jurídico protegido sin ser criticado y esto se debe al carácter multifacético de la ley penal tributaria, que se utiliza para los delitos

¹ Mestre em Direito Penal pela Universidade Estadual de Maringá (UEM), Professor Assistente de Direito Penal na Universidade Estadual de Londrina (UEL), em Londrina e na Faculdade Catuaí (Cambé). Professor de Direito Penal Tributário e Direito Penal Econômico na pós-graduação em Direito Penal da Universidade Estadual de Londrina.

muy diferentes para proteger el mismo bien. Así la protección hace ahora con los delitos de lesiones, a veces con delitos de resultado cortado, a veces con delitos de peligro abstracto, a veces con delitos funcionales. A la vista de este carácter, el bien jurídico protegido en los delitos fiscales no puede dejar de considerar la idea de patrimonio y tampoco puede excluir las funciones realizadas por el tributo.

PALABRAS-CLAVE: Derecho Penal; Delitos Tributarios; Bien jurídicos

INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por finalidade fazer uma análise a respeito das diversas correntes doutrinárias que procuram determinar exatamente o bem jurídico protegido nos crimes tributários. Para tanto, parte-se, inicialmente, do conceito, função e importância do bem jurídico no Direito Penal.

Em seguida, procura-se estudar cada entendimento, lembrando que a questão é dividida em dois grandes blocos: os adeptos das correntes funcionalistas – os quais defendem um bem jurídico que transcende o elemento material para corresponder exatamente ao conjunto de funções desempenhadas pelos tributos em geral; e aqueles que defendem uma corrente patrimonialista – concepção do bem jurídico protegido como sendo o erário, ou seja, o conjunto de bens pertencentes ao Estado e que são percebidos por meio da atividade tributária.

Assim, diversos valores foram erigidos à categoria de bem jurídico protegido no Direito Penal Tributário, como, por exemplo, a ordem econômica, a ordem tributária, a função tributária, o erário, certos deveres de lealdade e colaboração, a fé pública, a função social do tributo, o interesse do Estado, o poder tributário do Estado.

Apesar da multiplicidade de bens jurídicos defendidos pela doutrina, há diversas críticas para cada corrente, sendo a delimitação do bem jurídico protegido nos crimes tributários tarefa muito espinhosa, em torno da qual surgem diversas controvérsias.

1 DO BEM JURÍDICO-PENAL

A função do Direito Penal é garantir a todos uma existência pacífica, livre e socialmente segura, quando referido objetivo não puder ser alcançado de outro modo menos

gravoso.² Para atingir tal desiderato, o Direito Penal protege com sua tutela os denominados bens jurídico-penais, aqueles indispensáveis para a sobrevivência e o desenvolvimento do homem na sociedade. Assim, o legislador seleciona, dentre todos, aqueles bens essenciais e muito relevantes para a vida social, e por esse motivo, merecedores da tutela penal.³

Desta forma, está consagrado o princípio penal da exclusiva proteção de bem jurídico⁴, segundo o qual não há delito sem lesão ou sem perigo de lesão a um bem jurídico penal determinado⁵, resultando, conforme Regis Prado⁶, da própria concepção de Estado democrático de direito insculpida na Constituição Federal, que determina o conceito de bem jurídico e limita a atividade do legislador ordinário no momento da criação do ilícito penal.⁷

Atentando-se à função do Direito Penal, o bem jurídico-penal⁸ pode ser conceituado como sendo “[...] o ente (dado ou valor social) material ou imaterial haurido do contexto social, de titularidade individual ou metaindividual reputado como essencial para a coexistência e desenvolvimento do homem e, por isso, jurídico-penalmente protegido”.⁹

No Direito Penal, o bem jurídico desempenha diversas funções¹⁰, dentre as quais, podem-se destacar: a função de garantia – segundo a qual o conteúdo da norma jurídico-penal é informado e limitado pela idéia de bem jurídico, limitando o *jus puniendi*, seja na criação do tipo penal, seja na sua consequente aplicação; função teleológica – servindo como um critério de interpretação dos tipos penais; função individualizadora – contribuição do bem jurídico à aplicação proporcional da pena, na medida em que devem ser levadas em conta a importância

² ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**. Organização e tradução de André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 16.

³ PRADO, Luiz Regis Prado. **Curso de direito penal brasileiro**. Vol. 1 – parte geral. 11 ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 70.

⁴ Assim, “o núcleo essencial do denominado princípio da exclusiva proteção de bens jurídicos que, ao lado de tantos outros princípios fundamentais (da materialidade do fato, da ofensividade, da legalidade, da culpabilidade etc.), tem (também) a função de delimitar o *jus puniendi* estatal”. (GOMES, Luiz Flávio. **Norma e bem jurídico no direito penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 51).

⁵ Não por acaso, portanto, “o bem jurídico tutelado é elemento sempre presente na estrutura de qualquer tipo penal. Já se disse com propriedade que a existência, a estrutura, e os fins do tipo penal acham seu embasamento no bem jurídico tutelado”. (LUISI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1987, p. 50).

⁶ PRADO, Luiz Regis Prado. **Curso de direito penal brasileiro**. Vol. 1 – parte geral. 11 ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pp. 168 e seguintes.

⁷ Dessa forma, leciona Luisi que “é nas constituições que o Direito Penal deve encontrar os bens que lhe cabe proteger com suas sanções. E o penalista assim deve orientar-se, uma vez que nas constituições já estão feitas as avaliações criadoras dos bens jurídicos, cabendo ao penalista, em função da relevância social desses bens, tê-los obrigatoriamente presentes, inclusive a eles se limitando, no processo de formação da tipologia criminal” (LUISI, Luiz. **Os princípios constitucionais penais**. 2. ed. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editores, 2003, p. 172).

⁸ Para aprofundamento no estudo do bem jurídico-penal, vide: PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e constituição**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

⁹ PRADO, Luiz Regis Prado. **Curso de direito penal brasileiro**. Vol. 1 – parte geral. 11 ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 315.

¹⁰ Sobre as funções do bem jurídico, ver também GOMES, Luiz Flávio. **Norma e bem jurídico no direito penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, pp. 138 e seguintes.

do bem protegido e a gravidade da sua afetação (desvalor do resultado); função sistemática – interfere o bem jurídico na classificação dos diversos grupos de tipos penais da Parte Especial do Código Penal.¹¹

A função do Direito Penal, contudo, não se exaure na proteção desses bens jurídicos, não existe uma proteção penal absoluta desses bens, mas apenas no que for realmente necessário, de modo que existe a proteção penal de certos bens jurídicos exclusivamente diante de determinadas formas de agressão.¹²

A proteção penal, portanto, é subsidiária¹³ e fragmentária¹⁴, conforme o princípio da intervenção mínima, segundo o qual o Direito Penal deve funcionar com a *última ratio* na proteção de bens jurídicos, sancionando apenas os ataques mais graves aos bens jurídicos e quando outros setores do ordenamento não forem suficientes.¹⁵

Não perdendo de vista a função atribuída ao Direito Penal e os seus ínsitos princípios garantistas, o estudo crítico do bem jurídico protegido nos crimes fiscais, diante das divergências e da falta de uma legislação sistematizada, pressupõe necessariamente o conhecimento claro a respeito do conceito de bem jurídico-penal, suas características, e de quando o Direito Penal está legitimado a tutelar esse bem.

2 AS DIVERSAS CORRENTES SOBRE O BEM JURÍDICO PROTEGIDO NO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Primeiramente, devido muitas vezes ao fato de que “a legislação penal em matéria tributária permanece buscando objetivos não claramente expostos, e a doutrina interpretando os bens jurídicos a partir do trabalho do legislador”¹⁶, importante assinalar que não existe

¹¹ PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e constituição**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pp. 60-1.

¹² CEREZO MIR, José. **Obras Completas I: Derecho penal – Parte general**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Lima, PE: Ara, 2007.

¹³ O caráter subsidiário da intervenção significa dizer que a tutela penal de bens jurídicos frente a determinadas condutas tem lugar apenas diante do fracasso dos demais setores do ordenamento jurídico.

¹⁴ Por seu turno, a atuação fragmentária do Direito Penal determinada que este somente deve proteger o bem jurídicos de ataques graves, socialmente intoleráveis.

¹⁵ PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e constituição**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 171.

¹⁶ RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (organizador). **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília: Escola superior do Ministério Público da União, 2011, p. 345-366, p. 346.

consenso sobre o bem jurídico protegido nesse tipo de crime, sendo uma questão que suscita vários entendimentos entre os diversos autores.¹⁷

No âmbito do Direito Penal Tributário, aliás, se mostra difícil o estudo do conteúdo das incriminações, em razão do referido dissenso entre os autores sobre questões triviais – como o bem jurídico protegido, *v.g.* – e também pela precária ou inexistente sistematização das diversas legislações em vigência – o que contribui para a conclusão a que muitos chegaram de que sequer existe bem jurídico a ser protegido no Direito Penal Tributário.¹⁸

Apesar dessas dificuldades, tem-se procurado sistematizar o estudo do bem jurídico eventualmente protegido nos delitos fiscais, no mais das vezes dividindo-se as correntes doutrinárias em dois grandes blocos: concepções patrimonialistas – as quais identificam o bem jurídico protegido como o patrimônio público, ou seja, o próprio erário; concepções funcionalistas – as quais partem de critérios diversos, quase sempre em razão da característica sistêmica da ordem tributária, e se afastam das ideias patrimonialistas.¹⁹

2.1 A ordem sócio-econômica como bem jurídico tutelado nos crimes tributários

Quanto ao bem jurídico protegido nos crimes fiscais, uma das questões mais debatidas é se o crime tributário configura uma espécie de delito econômico ou, ao contrário, constitui um crime autônomo, com objetividade jurídica própria e destacada, vale dizer, que não afetaria de modo direto a ordem econômica.

Diversos autores sustentam tratar-se o crime fiscal de uma manifestação do Direito Penal Econômico, a ponto de se afirmar que o delito tributário representa "um dos mais genuínos delitos econômicos"²⁰, constituindo-se, inclusive, numa "forte corrente

¹⁷ BAJO, Miguel; BACIGALUPO, Silvina. **Delitos contra la hacienda pública**. Madrid: Centro de estudios Ramón Areces, 2000, p. 43.

¹⁸ RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (organizador). **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília: Escola superior do Ministério Público da União, 2011, p. 345-366, p. 348.

¹⁹ SOUSA, Susana Maria Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais: visão luso-brasileira**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.485-516, p. 488. No mesmo sentido: RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (organizador). **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília: Escola superior do Ministério Público da União, 2011, p. 345-366, p. 348.

²⁰ BAJO, Miguel; BACIGALUPO, Silvina. **Delitos contra la hacienda pública**. Madrid: Centro de estudios Ramón Areces, 2000, p. 45

doutrinária"²¹ e ou então que "o imposto constitui também um instrumento jurídico a utilizar pelo Estado na regulação, intervenção ou direcção do sistema económico".²²

Todavia, as próprias dificuldades na determinação e especificação do bem jurídico nos crimes económicos²³ - ordem económica - contribui para a ideia de que se está diante de bens jurídicos diversos, de modo que ordem económica não poderá ser o bem jurídico nos crimes fiscais, ao menos não o único ou principal bem protegido.

Com efeito, não há uma única corrente para a delimitação da ordem económica como bem jurídico penalmente tutelado²⁴, sustentando alguns um conceito amplo de ordem sócio-económica ou então que esta seria resultante do "somatório de bens jurídicos supra-individuais com relevância económica, em outras palavras, a confiança no funcionamento dos mecanismos e instituições do sistema económico".²⁵

Embora o fenómeno da tributação possa interferir na ordem sócio-económica, tendo a política fiscal se transformado em um instrumento a mais na intervenção da economia²⁶, inegável que isso se dá apenas de forma indireta e ainda nos casos em que o tributo tem uma função eminentemente extrafiscal²⁷; nas demais hipóteses, não há uma relação direta entre o

²¹ SOUSA, Susana Maria Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.485-516, p. 493. No mesmo sentido: BAZA DE LAFUENTE, María Lourdes. **El delito fiscal**: particular referencia al artículo 305 del Código Penal. 1997. 553 p. Tesis doctoral – Universidad Complutense de Madrid, Madrid, p. 139.

²² SOUSA, Alfredo José de. Direito penal fiscal: uma prospectiva. In: **DIREITO penal económico e europeu**: textos doutrinários : volume II : problemas especiais. Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p.147-172, p. 155.

²³ HENDLER, Edmundo S. Una aproximación al tema de los delitos economicos. **Revista brasileira de ciências criminais**, São Paulo, v. 4, n. 13, p. 32-37, jan./mar. 1996, p. 33. Neste sentido: NOVOA MONREAL, Eduardo. Reflexiones para la determinación y delimitación del delito económico. **Anuario de derecho penal y ciencias penales**. Madrid, v. 35, n. 1, p. 43-75, enero/abril 1982, p. 64.

²⁴ Com efeito, o conceito de ordem económica pode ser expresso de modo restrito – a proteção da mera intervenção estatal na economia – ou amplo – a tutela jurídica dos diversos momentos da atividade económica, produção, distribuição e consumo de bens e serviços. (TIEDEMANN, Klaus. **Poder económico y delito**. Barcelona: Ariel, 1985, p. 19. No mesmo sentido: PRADO, Luiz Regis. **Direito penal económico**. 4. ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 39. FERRARI, Eduardo Reale. Legislação penal antitruste: direito penal económico e sua aceção constitucional. In: REALE, Miguel; REALE JÚNIOR, Miguel; FERRARI, Eduardo Reale (coord.). **Experiências do direito**. Campinas, SP: Millennium, 2004, p. 253-315, p. 260-261. SÁNCHEZ RIOS, Rodrigo. Reflexões sobre o delito económico e a sua delimitação. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, v. 775, p. 432-448, maio 2000, p. 440. BALCARCE, Fabián (director). **Derecho penal económico**: parte general: Tomo 1. Córdoba: Mediterránea, 2003, p. 131)

²⁵ SOUSA, Susana Maria Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.485-516, p. 493.

²⁶ TIEDEMANN, Klaus. **Poder económico y delito**. Barcelona: Ariel, 1985, p. 19. No mesmo sentido: PRADO, Luiz Regis. **Direito penal económico**. 4. ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 270.

²⁷ A extrafiscalidade consiste no uso de instrumentos tributários para a consecução de finalidades paralelas à arrecadação, como, por exemplo, “a redistribuição da renda e da terra, a defesa da economia nacional, a orientação dos investimentos privados para setores produtivos, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial, etc.” (OLIVEIRA, José Marques Domingues de. **Capacidade contributiva**: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 115).

tributo e a ordem econômica, visto tratarem de realidades absolutamente distintas²⁸, não sendo correta a afirmação de que o delito fiscal corresponde a uma espécie de crime econômico.

A tese, portanto, de que a arrecadação por meio dos tributos tem interferência na ordem econômica somente se sustenta se for levada em conta uma influência mediata e não imediata nos mecanismos de funcionamento da economia.

O entendimento de que a ordem econômica seria o principal ou mesmo único bem jurídico protegido nos crimes fiscais não se sustenta, mesmo porque é sabido que a tributação extrafiscal – com objetivo principal de interferir na ordem econômica – deve sempre primar pela excepcionalidade, na medida em que “o tributo extrafiscal, conquanto cumpra relevante e inafastável papel regulatório, deve aparecer na via paralela da tributação fiscal, sem pretender substituí-la por completo”.²⁹

Demais disso, argumentos de que, por meio do tributo, o Estado pode realizar os seus fins, entre os quais intervir direta ou indiretamente na economia não conduzem à conclusão de que os crimes fiscais são típicos delitos econômicos. Aliás, o tributo mais característico é justamente o imposto – espécie tributária caracterizada pela desafetação e desvinculação de sua receita, na medida em que a receita auferida com o imposto deve ser destinada a custear as despesas estatais gerais, com segurança, educação, etc, e não para regular a economia. Além do que, utiliza-se a receita tributária para os mais diversos fins, como gastos com educação, saúde, etc, e nem por isso se cogita do crime fiscal ser um delito contra a saúde pública.

Assim, tendo por base a ideia de que o bem jurídico-penal deve ser específico e determinado, não há como concordar que a objetividade jurídica nos crimes tributários seja tão-somente a ordem sócio-econômica, muito embora não se possa olvidar também que a política fiscal seja um dos mecanismos de intervenção do Estado da economia.

2.2 A ordem tributária do Estado como bem jurídico tutelado nos crimes tributários

O bem jurídico aqui exposto assume uma dimensão sistêmica - ordem/sistema tributário - e pode ser conceituado como o conjunto de normas que regulam a arrecadação tributária em um determinado espaço e com finalidades definidas, portadoras de significado. Nesse sentido, a ordem tributária possui uma configuração própria, pressupõe sempre uma

²⁸ Interessante notar, e este fato não pode passar despercebido, que a previsão do “sistema tributário nacional” na Constituição Federal é feita de forma apartada e absolutamente distinta da “ordem financeira”; aquela no Título VI da Constituição, esta no Título VII, ambas com objetos e princípios distintos e próprios.

²⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 151.

unidade coerente e racional e também é portadora de significado econômico, histórico, político, social.³⁰

O bem jurídico seria, portanto, o correto funcionamento do sistema tributário³¹ e o delito fiscal, em contrapartida, toda conduta que lesasse ou oferecesse risco de provocar a disfunção desse sistema.³²

Todavia, a ordem tributária possui um caráter muito genérico, abstrato e vago para cumprir as funções próprias de um bem jurídico-penal, ainda que seja considerado um bem jurídico categorial e que a sonegação de cada espécie tributária traga um bem jurídico específico e determinado, v.g., bem jurídico específico quanto ao imposto de renda, imposto de importação e assim por diante.³³

Além disso, muitos autores sequer admitem que a ordem tributária seja um todo coerente, por considerarem "que os sistemas fiscais são moldados por uma multiplicidade de decisões isoladas que impedem, na realidade prática, o nível de coerência e unidade que no plano teórico se reconhece àquele sistema".³⁴

Em vista disso, a admissão da ordem tributária como bem jurídico protegido sofre diversas reservas.

2.3 A função tributária como bem jurídico tutelado nos crimes tributários

Sustenta-se também que a função tributária seria o bem jurídico protegido nos delitos fiscais. Tal entendimento, primeiramente elaborado por Bricola³⁵, embora possa ter relação, não se confunde com a ideia anterior de sistema tributário como objeto de proteção da norma penal, visto que ordem tributária representa o conjunto estático e harmonioso de normas

³⁰ SOUSA, Susana Maria Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.485-516, p. 495.

³¹ Dessa forma, "a finalidade comum de cada norma incriminadora de todo Direito Penal tributário é a de garantir o exato funcionamento do sistema fiscal unitariamente considerado". (DELOGU, T. **L'oggetto giuridico dei reati fiscali**. Milano: Giuffrè, 1965, p. 428).

³² SOUSA, Susana Maria Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.485-516, p. 496.

³³ Assim, mesmo que a fraude fiscal represente uma disfunção, o sistema tributário considerado em si mesmo não pode materializar nenhum bem jurídico, posto que este supõe um objeto de referência, o qual inexiste na ideia de sistema. (AYALA GÓMEZ, I. **El delito de defraudación tributaria**: artículo 349 del Código Penal. Madrid: Civitas, 1988, p. 64).

³⁴ SOUSA, Susana Maria Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.485-516, p. 497.

³⁵ BAZA DE LAFUENTE, María Lourdes. **El delito fiscal**: particular referencia al artículo 305 del Código Penal. 1997. 553 p. Tesis doctoral – Universidad Complutense de Madrid, Madrid, p. 129.

jurídicas tributárias, ao passo que função tributária denota o dinamismo do sistema de arrecadação do Estado por meio da instituição de tributos, vale dizer, “o conjunto de poderes, competências, direitos e deveres que impendem sobre os obrigados tributários e demais sujeitos, ou seja, em suma, os meios jurídicos que permitem à Administração fiscal impor com sucesso os impostos”.³⁶

Levando-se em conta essa concepção, o delito fiscal seria uma espécie de crime contra a administração pública, pois esta é o titular da função pública tributária³⁷, constituindo uma espécie de bem jurídico institucional.³⁸

Essa concepção de bem jurídico, portanto, baseia-se no fato de que o sistema tributário envolve uma série de poderes, direitos e deveres, os quais, conjuntamente, perfazem a chamada função tributária³⁹, na base da qual está o entendimento moderno do fenômeno tributário, não mais como uma estática relação de poder na qual a instituição de tributo correspondia a um atributo natural e uma prerrogativa do Estado, mas sim dotado de caráter dinâmico e flexível.⁴⁰

Muitos autores – ao considerarem como bem jurídico protegido no Direito Penal Tributário a Fazenda Pública como processo de instituição, cobrança, repartição e distribuição da receita tributária (gestão em sentido amplo das receitas fiscais⁴¹) – são adeptos desta corrente.⁴²

Não é difícil imaginar que, diante da complexidade e dinamismo atribuídos à função tributária, essa corrente rechace qualquer tese patrimonialista quanto ao bem jurídico protegido nos crimes fiscais, por considerar que “o conceito de patrimônio ou de erário

³⁶ SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal**: um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico. Coimbra: Coimbra editora, 2009, p. 98.

³⁷ SOUSA, Susana Maria Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.485-516, p. 489.

³⁸ Bens jurídicos institucionais são aqueles “nos quais a tutela supraindividual aparece intermediada por uma pessoa jurídica de direito público (v.g., administração pública, administração da justiça)”. (PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e constituição**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 116).

³⁹ PÉREZ ROYO, F. **Los delitos y las infracciones en materia tributaria**. Madrid: IEF, 1986, pp. 64-66.

⁴⁰ SOUSA, Susana Maria Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.485-516, pp. 489-90.

⁴¹ RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (organizador). **Inovações no direito penal econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: Escola superior do Ministério Público da União, 2011, p. 345-366, p. 350.

⁴² ARROYO ZAPATERO, Luiz. **Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones**. Madrid: Ministerio de Justicia, 1987, p. 91. PÉREZ ROYO, F. **Los delitos y las infracciones en materia tributaria**. Madrid: IEF, 1986, pp. 64-67.

público não consegue expressar em todo o seu significado o fundamento da incriminação de fraude fiscal”.⁴³

Aliás, os contornos de bem jurídico aqui apresentados ganharam projeção por ocasião da doutrina do “Convegno su Le Sanzioni in Materia Tributaria”, de São Remo, a qual recomendou que o Direito Penal Tributário levasse em conta a tipificação de condutas que fossem capaz de obstar o regular e correto desenvolvimento da função tributária.⁴⁴

Resumidamente, nas palavras de Aires de Sousa⁴⁵, pode-se dizer que para essa corrente, o bem jurídico em questão seria “o interesse público na aplicação correcta das normas tributárias”. Neste sentido, muitos vêem como bem jurídico protegido as próprias funções dos tributos⁴⁶, as quais poderiam ser resumidas em: função patrimonial ou financeira – a arrecadação tributária em si; função axiológica ou de justiça – distribuição equânime dos encargos tributários; função político-econômica – por meio da política fiscal e econômica.⁴⁷

Embora essa corrente evidencie a importância da correta aplicação de normas tributárias justas, para alguns ela acaba por estabelecer uma confusão entre o motivo da incriminação e o conceito de bem jurídico-penal.⁴⁸

Além disso, a defesa do bem jurídico como a correta aplicação da norma fiscal conduz inevitavelmente à conclusão de que a função do Direito Penal Tributário seria garantir a observância das normas tributárias, o que não condiz com moderna concepção de bem

⁴³ SOUSA, Susana Maria Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.485-516, p. 490.

⁴⁴ SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal**: um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico. Coimbra: Coimbra editora, 2009, p. 99. PÉREZ ROYO, F. **Los delitos y las infracciones em materia tributaria**. Madrid: IEF, 1986, pp. 64-67.

⁴⁵ SOUSA, Susana Maria Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.485-516, pp. 490-91.

⁴⁶ SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal**: um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico. Coimbra: Coimbra editora, 2009, p. 99.

⁴⁷ GRACIA MARTÍN, Luís. **Bien jurídico, resultado y acción típica en el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español**. Zaragoza: Secretariado de Publicaciones, Universidad de Zaragoza, 1986, p. 44.

⁴⁸ SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal**: um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico. Coimbra: Coimbra editora, 2009, p. 99. Nesse sentido, é importante a lição de Regis Prado, para o qual “a norma penal deve tão somente proteger bens jurídicos, e não meras funções, motivos ou razões de tutela. A razão ou o motivo da incriminação legal nada mais é do que a causa (o porquê) da tutela penal (ou mesmo o objetivo) que se busca alcançar [motivo como sinônimo de fim], não sendo possível erigi-la à condição de bem jurídico. Convém deixar claro que, de forma mais estrita e precisa, motivo é a causa ou a razão determinativa de alguma coisa (o porquê); fim é o propósito, objetivo futuro, tendência ou a finalidade a que se destina (o para quê); e princípio é a idéia reitora, preceito, elemento o proposição fundamental”. (PRADO, Luiz Regis Prado. **Curso de direito penal brasileiro**. Vol. 1 – parte geral. 11 ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pp. 317-18).

jurídico como algo portador de substantividade própria⁴⁹. A linha de pensamento aqui versada impede que o bem jurídico protegido seja a mera função tributária, a função em si própria considerada, em virtude dessa não ser portadora de qualquer sentido próprio, sendo apenas uma operação axiologicamente neutra, tal qual a mera função de controle de tráfego viário, por exemplo.⁵⁰

Nesse sentido, embora seja difícil muitas vezes diferenciar a função de bem jurídico⁵¹, essa diferenciação é fundamental, posto que “a incriminação de uma conduta só deve ter por objeto jurídico o que possa decorrer de um ente real estável – a pessoa humana – e não de uma função, sendo inválidas as normas que assim o tratem. A distinção entre função e bem jurídico é, pois, essencial a um Direito Penal democrático”.⁵²

Ademais, há interesse público na observância de todas as normas do ordenamento e não somente das normas tributárias, ou seja, partindo-se do bem jurídico tutelado, não seria possível estabelecer qualquer diferença entre os crimes tributários e os demais delitos.⁵³

Em que pese a impossibilidade de a mera função tributária cumprir a tarefa de um autêntico e real bem jurídico, positivamente valorado e constitucionalmente portador de um sentido ético-social, importante constatar que no contexto de proteção de bens jurídicos transindividuais – nos quais se insere o delito fiscal – as dificuldades de se distinguir e delimitar bem jurídico de funções são muito grandes, fazendo com que alguns autores adotem a ideia de função como parte integrante de um todo contextualizado, definindo-a como meio necessário à proteção do bem jurídico ou mesmo para que seja possível o cumprimento de certas finalidades socioeconômicas.⁵⁴

2.4 O erário como bem jurídico tutelado nos crimes tributários

⁴⁹ RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (organizador). **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília: Escola superior do Ministério Público da União, 2011, p. 345-366, p. 350

⁵⁰ PRADO, Luiz Regis Prado. **Curso de direito penal brasileiro**. Vol. 1 – parte geral. 11 ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 319.

⁵¹ Inegável a dificuldade em se estabelecer a distinção entre bem jurídicos e funções em algumas searas da proteção penal, em especial, nos bens jurídicos transindividuais, pois em certos setores da vida social – econômico, fiscal, ambiental e urbanístico – “o objeto específico de proteção está muitas vezes envolto em um entrançamento complexo.” (PRADO, Luiz Regis Prado. **Curso de direito penal brasileiro**. Vol. 1 – parte geral. 11 ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 318)

⁵² TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 212.

⁵³ SOUSA, Susana Maria Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais: visão luso-brasileira**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.485-516, p. 491.

⁵⁴ PRADO, Luiz Regis Prado. **Curso de direito penal brasileiro**. Vol. 1 – parte geral. 11 ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 319.

Grande parte dos autores sustenta que o bem jurídico protegido é simplesmente o patrimônio concreto e efetivo do Estado, ou seja, o erário.⁵⁵ Essa concepção de bem jurídico como eminentemente patrimonial – corrente patrimonialista – pode guardar diferentes posições, umas que defendem o caráter privado da relação jurídica tributária e outras que deslocam o acento tônico para sua característica pública.⁵⁶

De qualquer forma, independentemente do seu caráter privado ou público, o erário como bem jurídico nos crimes tributários acentua o desvalor do resultado⁵⁷ e se coaduna com a configuração do delito tributário como uma espécie de delito de lesão, exigindo-se, para a sua consumação, o resultado naturalístico consistente no dano às receitas tributárias – supressão ou redução do tributo.

Numa configuração privatística da relação fiscal, o bem jurídico erário pode ser reduzido à mera pretensão do fisco em obter o valor integral da arrecadação tributária⁵⁸, e o tributo seria um valor pago pelo contribuinte em razão de serviços públicos prestados pelo Estado.

Tal ideia de bem jurídico deve, evidentemente, ser rechaçada, pois sempre seria atribuída ao tributo uma característica contraprestacional, segundo a qual cada contribuinte deveria pagar a título de tributo exatamente o benefício que teria como contrapartida ao pagamento, quando na verdade, o *quantum* de tributo a ser pago depende, muitas vezes, da capacidade contributiva dos contribuintes.⁵⁹

Neste contexto, levando-se em conta a divisão dos tributos entre os vinculados e aqueles que não são vinculados⁶⁰, convém lembrar que os impostos – espécie tributária mais

⁵⁵ COBO DEL ROSAL, Manuel (dir.). **Curso de derecho penal español**: parte especial, v. I. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 864. BAJO, Miguel; BACIGALUPO, Silvina. *Delitos contra la hacienda pública*. Madrid: Centro de estudios Ramón Areces, 2000, p. 45.

⁵⁶ BAZA DE LAFUENTE, María Lourdes. **El delito fiscal**: particular referencia al artículo 305 del Código Penal. 1997. 553 p. Tesis doctoral – Universidad Complutense de Madrid, Madrid, p. 116.

⁵⁷ SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais**: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 68.

⁵⁸ RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (organizador). **Inovações no direito penal econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: Escola superior do Ministério Público da União, 2011, p. 345-366, p. 349.

⁵⁹ Dessa forma, no lugar da equivalência, o moderno Direito Tributário fundamenta o pagamento do tributo no princípio da solidariedade social, em razão da capacidade contributiva do sujeito, e não em razão de eventuais vantagens que poderiam ser obtidas pelo pagamento do tributo. (BAZA DE LAFUENTE, María Lourdes. **El delito fiscal**: particular referencia al artículo 305 del Código Penal. 1997. 553 p. Tesis doctoral – Universidad Complutense de Madrid, Madrid, p. 117)

⁶⁰ De fato, uma característica marcante dessa classificação reside no fato de que “o tributo vinculado tende a se afastar do princípio da capacidade contributiva, exurgindo no ambiente que favorece o sistema de custo/benefício ou equivalência. É o que os torna ‘comutativos ou retributivos’. Por outro lado, o tributo não vinculado – no caso, o imposto – encontra sua essencial justificativa no princípio da capacidade contributiva, o

característica – é classificado como tributo não vinculado, conforme o próprio art. 16 do Código Tributário Nacional⁶¹, isto é, não está atrelado a qualquer atividade estatal específica, tendo como fonte a atividade do próprio particular (âmbito privado do contribuinte). Por isso, costuma-se dizer que o imposto é um tributo unilateral, constituindo um gravame não contraprestacional, posto ser desvinculado de qualquer atividade estatal correspondente.⁶²

Além disso, esse pensamento essencialmente patrimonialista atribui à relação tributária uma natureza privada e contratual, segundo a qual o Estado teria estabelecido um contrato com os contribuintes pelos serviços públicos prestados, tornando-se, portanto, credor destes. Referido pensamento é inaceitável diante do caráter reconhecidamente público da relação tributária.⁶³

Hodiernamente, no entanto, abandonando-se o caráter privatístico, o patrimônio do Estado como bem jurídico protegido nos crimes tributários ganhou novas facetas, sendo o erário perfeitamente detentor de autonomia e portador de ínsito valor constitucional.⁶⁴ Dessa forma, não se trata mais do patrimônio privado de uma pessoa, mas sim de interesses patrimoniais que transcendem a individualidade, situando-se na esfera transindividual, e que se relacionam ao atendimento dos diversos fins do Estado.⁶⁵

Este pensamento, ainda que modernizado pelos fins atribuídos ao tributo e pela titularidade supra-individual do bem público, também não está imune a críticas feitas pela doutrina⁶⁶.

que lhe avoca o rótulo de ‘tributo contributivo’”. (SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 397).

⁶¹ “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

⁶² SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 397

⁶³ SOUSA, Susana Maria Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais: visão luso-brasileira**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.485-516, p. 497-98. No mesmo sentido: RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (organizador). **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília: Escola superior do Ministério Público da União, 2011, p. 345-366, p. 349.

⁶⁴ SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal: um tributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico**. Coimbra: Coimbra editora, 2009, p. 105.

⁶⁵ RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (organizador). **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília: Escola superior do Ministério Público da União, 2011, p. 345-366, p. 349.

⁶⁶ Há quem sustente, inclusive, que o referido patrimônio sequer existe. (DIAS, Fábio Freitas. Direito penal de intervenção mínima e a noção de bem jurídico aplicada às infrações tributárias: uma análise à luz da concepção de estado social e democrático de direito. In: D'ÁVILA, Fábio Roberto; SOUZA, Paulo Vinicius Sporleder de (Coord.). **Direito penal secundário: estudos sobre crimes econômicos, ambientais, informáticos e outras questões**. São Paulo: Revista dos Tribunais / Coimbra Ed., 2006, p.113-146, p. 137)

Primeiramente o caráter amplo do erário⁶⁷ impede uma correta individualização do bem jurídico em questão, na medida em que nem todo patrimônio que o compõe é proveniente de receitas tributárias; todavia, como se sabe, a supressão ou redução de tributo é elemento essencial do delito fiscal e “desempenha um papel constitutivo de suma importância para a delimitação do bem jurídico protegido pelo crime de fraude fiscal”.⁶⁸

Outra crítica usualmente feita é que, partindo-se de um caráter meramente patrimonial, o valor do tributo reduzido ou suprimido, se comparado com a vultosa totalidade da arrecadação, sempre daria ao delito uma aparência de bagatela. Respondendo a essa crítica, a corrente patrimonialista sustenta que não pode ser confundido o bem jurídico protegido erário com o motivo da incriminação, ou seja, as funções desempenhadas pelo tributo, na medida em que aquele pode sofrer lesões diversas por condutas fraudulentas, ao passo que as funções do tributo só poderiam ser lesadas por reiteradas e generalizadas condutas e não pela ação individual ou isolada de um ou poucos contribuintes.⁶⁹

De outra feita, também costuma-se dizer que a defesa do bem jurídico como sendo o erário representa a clara confusão entre o bem jurídico tutelado – valor ideal a ser preservado – com o objeto material do delito – o interesse patrimonial ou erário.⁷⁰

A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo em crimes tais, presente em grande parte das legislações penais tributárias com variados matizes, também é utilizada como fundamento para criticar a opção de se ter o erário como bem jurídico protegido, vez que em nenhum outro delito de cunho patrimonial existe a tradição da extinção da punibilidade pela reparação do dano, mesmo se reconhecendo que foi consagrada ao longo do tempo a causa de diminuição de pena nos crimes contra o patrimônio praticados sem violência ou grave ameaça quando o agente reparasse o dano ou restituísse a coisa.⁷¹

⁶⁷ De fato, conforme De Plácido e Silva, “modernamente, o sentido de erário é mais amplo que o de fisco, compreendendo este a organização a que se cometem os encargos da arrecadação de tributos e aquele o conjunto de bens pertencentes ao Estado, representados em valores oriundos de impostos ou de qualquer outra natureza, significando, assim, a fortuna do Estado”. (SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 312).

⁶⁸ SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal**: um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico. Coimbra: Coimbra editora, 2009, pp. 106-07. Assim, o erário pode ser afetado não apenas pelos ditos crimes tributários, mas também por outras condutas previstas em outros tipos penais. (PÉREZ ROYO, F. **Los delitos y las infracciones en materia tributaria**. Madrid: IEF, 1986, p. 64).

⁶⁹ SOUSA, Susana Maria Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.485-516, p. 499.

⁷⁰ BAZA DE LAFUENTE, María Lourdes. **El delito fiscal**: particular referencia al artículo 305 del Código Penal. 1997. 553 p. Tesis doctoral – Universidad Complutense de Madrid, Madrid, p. 122.

⁷¹ SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal**: um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico. Coimbra: Coimbra editora, 2009, pp. 108-09.

Diz-se também, em defesa dos críticos da teoria patrimonialista, que não haveria necessidade de serem criados os crimes fiscais, uma vez que para a tutela penal de bens públicos já existem os chamados delitos clássicos previstos no Código Penal. Sustentam ainda que a ideia patrimonialista de bem juridicamente protegido imporá determinados limites à tipicidade penal, vez que os delitos patrimoniais são guiados pela intenção ou especial finalidade de assenhoreamento, fato que deixaria à margem da incriminação penal-tributária as condutas sem qualquer intenção de enriquecimento.⁷²

Demais disso, a incriminação não teria como sempre levar em conta a globalidade e o montante de tributos suprimidos ou reduzidos ao longo do tempo. Dessa forma, o agente poderia obter uma grande vantagem patrimonial se repartisse o montante sonegado em várias espécies tributárias ou em diversos períodos impositivos, de modo a sempre atingir o patamar indicado para fins de aplicação do princípio da insignificância, apesar das grandes somas sonegadas.⁷³

2.5 Os deveres de lealdade e colaboração como bens jurídicos tutelados nos crimes tributários

Os adeptos desse pensamento defendem que o bem jurídico protegido nessa espécie de delito trata-se do dever de lealdade do contribuinte para com o Estado.⁷⁴

Tal concepção de bem jurídico encontra origem no pensamento de Groizard, foi apoiada por setores minoritários da doutrina alemã⁷⁵ e se assenta na teoria de que a relação jurídica tributária está baseada na colaboração e lealdade entre os contribuintes e o fisco – o que pode ser constatado pelo surgimento de numerosos deveres de colaboração e informação do contribuinte para com o Estado no interesse da arrecadação e fiscalização. De fato, a relação jurídica tributária constitui-se de uma obrigação principal - prestação pecuniária - em

⁷² SOUSA, Susana Maria Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais: visão luso-brasileira**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.485-516, pp. 499-500.

⁷³ SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal: um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico**. Coimbra: Coimbra editora, 2009, p. 110.

⁷⁴ Neste caso, “as ditas condutas ilícitas representariam uma quebra do dever de lealdade perante as autoridades administrativas (ou na frustração das expectativas públicas no cumprimento de tais deveres), tendo em vista a configuração da tributação moderna, pautada em deveres de informação por parte do contribuinte e de direitos de investigação por parte da Administração Fiscal”. (RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (organizador). **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília: Escola superior do Ministério Público da União, 2011, p. 345-366, p. 350).

⁷⁵ BAZA DE LAFUENTE, María Lourdes. **El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código Penal**. 1997. 553 p. Tesis doctoral – Universidad Complutense de Madrid, Madrid, p. 114.

torno da qual eventualmente podem gravitar diversas obrigações acessórias, dentre as quais, os referidos deveres de colaboração.⁷⁶

Essa teoria, segundo a qual o bem jurídico resume-se nesses deveres de informação, se levada às últimas consequências, conduziria à conclusão de que o centro da incriminação tributária - o seu fundamento - não seria mais a redução ou supressão do valor do tributo mediante fraude, mas sim o mero descumprimento de deveres de lealdade e colaboração do contribuinte para com o Estado.⁷⁷

A concepção de bem jurídico neste tópico apresentada tem claras repercussões na configuração estrutural do injusto penal tributário, sobretudo na questão de o crime ser de lesão ou de perigo e também ser especial próprio ou comum.

Com efeito, ao serem destacados determinados deveres entre o cidadão e o Estado como objetividade jurídica, está claro que o delito tributário é uma espécie de crime especial próprio, posto que somente aqueles que, por lei, devem cumprir esses referidos deveres podem ser os respectivos sujeitos ativos dos delitos fiscais, vez que a legislação penal tributária brasileira não deixa clara essa questão.⁷⁸

Esse entendimento, de certo modo, também reforça que o delito tributário deve ser estruturado na forma de um crime de resultado cortado, na medida em que para sua consumação basta a conduta fraudulenta – comportamento desleal – acrescida da especial finalidade de lesão ao fisco, não se exigindo, evidentemente, um dano efetivo consistente na diminuição do valor arrecadado.⁷⁹ Uma singela demonstração desse entendimento pode ser

⁷⁶ SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal**: um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico. Coimbra: Coimbra editora, 2009, p. 92. Assim, “o Direito Penal aparece como um direito que deve, no interesse do Estado, velar pelo cumprimento por parte dos contribuintes, dos deveres de informação impostos pelas normas tributárias”. (BAZA DE LAFUENTE, María Lourdes. **El delito fiscal**: particular referencia al artículo 305 del Código Penal. 1997. 553 p. Tesis doctoral – Universidad Complutense de Madrid, Madrid, p. 114).

⁷⁷ Assim, ao se acentuar fundamentalmente a obrigação de colaboração existente entre o cidadão e o fisco, acabam sendo minimizadas as obrigações tributárias restantes que configuram a relação jurídica tributária, máxime a obrigação tributária principal, nuclear, em sentido estrito: a que tem por objeto o pagamento do tributo. (MARTÍNEZ PÉREZ, C. **El delito fiscal**. Madrid: Montecorvo, 1982, pp. 199-202).

⁷⁸ De fato, muito controvertida a questão do sujeito ativo nos crimes tributários na doutrina como um tudo e no Brasil em especial. Dessa forma, mesmo reconhecendo que na maior parte das vezes o autor do delito é o contribuinte, grande parte da doutrina entende que se trata de um delito comum. Neste sentido: EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 140. MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2009, p. 355. JUNQUEIRA, Gustavo Octaviano Diniz e FULLER, Paulo Henrique Aranda (coordenadores). **Legislação penal especial**. Vol. 2. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 449-572, p. 461. Em sentido contrário, entendendo que se trata de delito especial próprio, somente cometido pelo contribuinte ou responsável tributário, vide: PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. 4 ed.. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 274.

⁷⁹ SOUSA, Susana Maria Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.485-516, p. 501. No mesmo sentido: RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema

observada no art. 2º da lei 8.137/1990⁸⁰, que estrutura o delito tributário como um delito de resultado cortado - em que o agente pratica a fraude com a especial finalidade de se eximir, total ou parcialmente, do pagamento do tributo.

Todavia, esses deveres de colaboração não devem ser alçados à condição de bem jurídico protegido nos crimes tributários, visto que não alcançaram - e nem podem alcançar - um patamar de interesse de natureza constitucional⁸¹, por configurarem mera instrumentalização dos objetivos a serem atingidos pelo Estado.

Assim, entendem alguns, essa teoria confunde o bem jurídico-penal protegido, ou seja, o erário com o arcabouço normativo que justamente teria por finalidade protegê-lo, isto é, os deveres de colaboração que recaem sobre o contribuinte. Da mesma forma, estaria sendo confundido o desvalor do resultado – relacionado ao bem jurídico protegido – com o desvalor da ação – que diz respeito aos referidos deveres de colaboração.⁸²

Além do mais, a multiplicidade de deveres existentes entre o contribuinte e o fisco, variados conforme o sistema tributário adotado por cada país, traria consigo a inegável dificuldade de se escolherem quais deveres se descumpridos deveriam ser considerados crimes e quais não seriam.⁸³

Considerar o bem jurídico em questão como sendo esses deveres traz à tona a indissociável idéia de que o tributo se fundamenta unicamente no poder soberano do Estado, o qual impõe, ao lado dos tributos instituídos, inúmeros deveres a serem observados pelos contribuintes.⁸⁴ Nestes termos, teriam que ser atribuídas aos crimes fiscais as características próprias de um mero delito de desobediência⁸⁵, fato que não se coadunaria com a real posição e significado do moderno Direito Penal Tributário.

punitivo em matéria fiscal. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (organizador). **Inovações no direito penal econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: Escola superior do Ministério Público da União, 2011, p. 345-366, p. 350

⁸⁰ "Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - 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;"

⁸¹ SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal**: um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico. Coimbra: Coimbra editora, 2009, p. 93.

⁸² SOUSA, Susana Maria Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.485-516, pp. 501-02.

⁸³ De fato, essa ampliação de poder do Estado poderia desencadear a situação em que "qualquer ato do contribuinte poderia ser entendido como expressão de sua atitude de não contribuição". (BUSTOS RAMIREZ, J.; BOIX REIG, J. **Los delitos contra la Hacienda Pública**. Madrid: Tecnos, 1987. pp. 17-18).

⁸⁴ SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal**: um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico. Coimbra: Coimbra editora, 2009, p. 97.

⁸⁵ SOUSA, Susana Maria Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.485-516, p. 502.

Demais disso, alguns deveres de colaboração previstos na legislação podem fatalmente ser incompatíveis com uma idéia garantista de Direito Penal⁸⁶ e com direitos e garantias fundamentais, em especial, a previsão de que ninguém será obrigado a produzir provas contra si mesmo, principalmente quando esse dever de colaboração constituir uma mera obrigação tributária acessória criada unicamente para auxiliar na fiscalização tributária, estando absolutamente desconectada do bem jurídico protegido. Em outras palavras, em determinada fiscalização, ou o contribuinte informa a verdade, mesmo que isso implique na sua confissão, produzindo provas contra si mesmo, ou não obedece ao dever de informar/colaborar e corre o risco de cometer um eventual novo delito tributário.

Neste contexto, infeliz a previsão do parágrafo único do artigo 1º da Lei 8.137/90⁸⁷, o qual descreve como delito tributário a mera "falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência". Tal tipo penal estampa de forma muito elucidativa um mero dever de colaboração com o Estado, cujo eventual descumprimento foi indevidamente alçado ao patamar de crime tributário.

Não se pretende, em hipótese alguma, desprezar a importância da colaboração do contribuinte para com as autoridades fazendárias, porém, para ter o condão de constituir um ilícito penal, "a obrigação de declarar com verdade só adquire relevância jurídica quando seja meio de atacar um bem jurídico".⁸⁸

Assim, por todas as razões apresentadas, simples deveres de informação e colaboração para com a autoridade fazendária não podem ser considerados o bem jurídico protegido nos delitos tributários.

2.6 A fé pública como bem jurídico tutelado nos crimes tributários

O meio executório comumente utilizado para a prática dos delitos fiscais – fraudes consistentes muitas vezes em falsificações documentais – também pode difundir a idéia de que o bem jurídico-penal seria a fé pública.

⁸⁶ SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal**: um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico. Coimbra: Coimbra editora, 2009, p. 94.

⁸⁷ "Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V."

⁸⁸ SOUSA, Susana Maria Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.485-516, p. 502.

No entanto, em que pese a presença de falsificações nos crimes tributários, não se pode negar que as diversas condutas fraudulentas previstas nos respectivos incisos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 constituem apenas a forma pelas quais os crimes tributários podem ser cometidos, representando o crime fiscal da referida lei um delito de forma vinculada. Em outras palavras, o núcleo da conduta proibida está presente no *caput* dos aludidos artigos – suprimir e reduzir tributos – e não nos incisos correspondentes à fraude propriamente dita, a qual isoladamente nada tem relação com o ilícito penal tributário.

Para superar tal óbice, costuma-se defender a existência de dois bens jurídicos protegidos no Direito Penal Tributário: o bem jurídico-fim, que seria aquele próprio e comum aos crimes tributários e o bem jurídico-meio, consistente no valor violado pela fraude de forma isolada – que seria a fé pública.

Ainda assim, nos crimes tributários, o fato de com a conduta típica também se violarem bens jurídicos diversos – sem ser caso de concurso de delitos, mas sim de conflito aparente de leis penais a ser solucionado pelo critério da consunção – certamente trará reflexos na intensidade do desvalor da ação, tão-somente. Em verdade, simplesmente as eventuais falsificações constituem meios, formas de se cometer o delito tributário, e se aí tiverem exaurido o seu poder lesivo, nada mais significarão.⁸⁹

2.7 A função social da arrecadação tributária como bem jurídico tutelado nos crimes tributários

Há quem diga, acentuando a natureza coletiva dos tributos, que o bem jurídico protegido seria o interesse difuso identificado com as funções dos tributos, típicas de um Estado democrático e social de Direito.⁹⁰ Baseado no critério de lealdade, também há quem diga que o bem jurídico protegido nos crimes tributários refere-se ao tratamento isonômico dos contribuintes ante a divisão dos gastos públicos do Estado.⁹¹

Dessa forma, podem ser enumeradas várias funções sociais que são atribuídas aos tributos: o tratamento justo entre os diversos contribuintes, levando-se em conta a capacidade contributiva de cada um; a proteção do contribuinte honesto que efetivamente arca com sua

⁸⁹ BAZA DE LAFUENTE, María Lourdes. **El delito fiscal**: particular referencia al artículo 305 del Código Penal. 1997. 553 p. Tesis doctoral – Universidad Complutense de Madrid, Madrid, p. 112.

⁹⁰ ARROYO ZAPATERO, Luiz. **Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones**. Madrid: Ministerio de Justicia, 1987, p. 93.

⁹¹ PÉREZ ROYO, F. **Los delitos y las infracciones en materia tributaria**. Madrid: IEF, 1986, p. 73. Também, nessa perspectiva: AYALA GÓMEZ, I. **El delito de defraudación tributaria**: artículo 349 del Código Penal. Madrid: Civitas, 1988, p. 64.

parcela de tributos; a possibilidade de o Estado realizar todas as atividades, tendo em vista a perseguição do bem comum e do interesse público.⁹² Tal pensamento representa uma instrumentalização do erário e de determinados deveres, vez que os condiciona ao atendimento de certos fins públicos.⁹³

Interessante notar que, recentemente, surgiram autores defendendo, como bem jurídico protegido nos crimes fiscais, não o patrimônio público, mas sim a correta e justa repartição de tributos, conforme a capacidade contributiva dos contribuintes; neste cenário, a conduta fraudulenta de reduzir ou suprimir o pagamento dos tributos atentaria contra o patrimônio do contribuinte honesto, na medida em que quanto maior for a sonegação mais será exigido de cada contribuinte como elemento compensador da perda de arrecadação. Essa concepção de bem jurídico também recebeu suas críticas, dentre as quais se destaca o fato de que, ante a conduta isolada e individual do não-pagamento do tributo mediante fraude, o patrimônio dos contribuintes honestos e as funções estatais possibilitadas pela distribuição da receita tributária não seriam prejudicados de forma acentuada, vale dizer, a sonegação fiscal - individualmente considerada - não seria suficiente para prejudicar as diversas atividades do Estado e nem produziria a redistribuição dos encargos tributários, de modo a sobrecarregar os cidadãos que pagam todos os seus tributos.⁹⁴

Alicerçada numa defesa de bem jurídico imaterial, correspondente à função subjacente do tributo de realizar os fins públicos - como a justiça social -, tal posição indica uma espécie de "proteção funcional-institucional", vale dizer, indica as funções institucionais do tributo.⁹⁵

Todavia, justamente nessa função institucional do tributo como bem jurídico reside mais uma crítica a esta teoria, já que o caráter abstrato das funções sociais do tributo impede uma configuração precisa de bem juridicamente protegido nos crimes fiscais, pois seria fruto da confusão que se faz entre o bem jurídico e os objetivos da política fiscal, como por

⁹² SOUSA, Susana Maria Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.485-516, p. 502.

⁹³ SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal**: um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico. Coimbra: Coimbra editora, 2009, p. 100.

⁹⁴ SOUSA, Susana Maria Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.485-516, p. 503.

⁹⁵ SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal**: um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico. Coimbra: Coimbra editora, 2009, p. 101.

exemplo, a justiça na distribuição dos encargos tributários entre os contribuintes, o desenvolvimento econômico, o atingimento do bem comum e do interesse público.⁹⁶

2.8 Interesse e poder tributário do Estado como bens jurídicos tutelados nos crimes tributários

Para uma parcela da doutrina alemã, a objetividade jurídica nos crimes tributários trata-se do interesse que tem a Fazenda Pública na percepção integral e pontual dos tributos.⁹⁷

Dessa forma, além do prejuízo patrimonial, os defensores dessa corrente entendem que essa formulação do interesse do Estado como bem jurídico capta com precisão o real e concreto aspecto da Fazenda que resulta lesado pela prática do delito. Todavia, dentre as críticas aventadas, destaca-se aquela que enxerga nessa teoria uma ideia incompleta, vez que o delito tributário lesiona outras espécies de interesse que se destacam da função tributária.⁹⁸

Demais disso, difícil saber qual o fundamento legal que permite concluir ser o interesse do Estado em perceber a arrecadação tributária o bem jurídico protegido, máxime porque não constitui um típico bem jurídico de cariz constitucional, e muito menos pode ser sustentado para se restringirem direitos fundamentais com eventual aplicação de uma sanção penal.⁹⁹

Por seu turno, o poder tributário como bem jurídico protegido nos crimes fiscais encontrou eco em determinados setores da antiga doutrina alemã e italiana, que relacionaram esse tipo de delito com o poder do Estado, manifestação da soberania tributária.¹⁰⁰

Assim, os crimes fiscais estariam alicerçados na pouca convincente justificativa de violação do poder tributário, manifestação do poder político do Estado previsto pela própria Constituição Federal.¹⁰¹ Essa concepção centrada no poder do Estado como bem jurídico protegido permite – tal qual foi feito na legislação penal italiana – a incriminação de atos

⁹⁶ SOUSA, Susana Maria Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.485-516, p. 504.

⁹⁷ PÉREZ ROYO, F. **Los delitos y las infracciones en materia tributaria**. Madrid: IEF, 1986, p. 73.

⁹⁸ BAZA DE LAFUENTE, María Lourdes. **El delito fiscal**: particular referencia al artículo 305 del Código Penal. 1997. 553 p. Tesis doctoral – Universidad Complutense de Madrid, Madrid, p. 127.

⁹⁹ SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal**: um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico. Coimbra: Coimbra editora, 2009, p. 103.

¹⁰⁰ PÉREZ ROYO, F. **Los delitos y las infracciones en materia tributaria**. Madrid: IEF, 1986, p. 62. BAZA DE LAFUENTE, María Lourdes. **El delito fiscal**: particular referencia al artículo 305 del Código Penal. 1997. 553 p. Tesis doctoral – Universidad Complutense de Madrid, Madrid, p. 136.

¹⁰¹ RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (organizador). **Inovações no direito penal econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: Escola superior do Ministério Público da União, 2011, p. 345-366, p. 350.

meramente preparatórios e antecipatórios de uma futura lesão patrimonial ao fisco, o que levou a doutrina italiana a classificar esse tipo de delito como sendo apenas um crime formal.¹⁰²

O art. 2º, inciso V, da Lei 8.137/1990 pode ser considerado exemplo de um ato preparatório que, mesmo estando muito distante de qualquer lesão patrimonial ao fisco ou ainda sem prejudicar qualquer função tributária ou do tributo em si, foi incriminado pelo legislador como uma espécie de delito de perigo abstrato, ao estabelecer que constitui crime tributário a mera utilização ou divulgação de programas de computador que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa da oficial.¹⁰³ Diante dessas características, tal previsão só pode ser defendida – a ainda assim, não é tarefa fácil – se for levado em conta o poder estatal como bem jurídico protegido.

Tal ideia de bem jurídico centrado meramente no poder emanado do Estado deve ser afastada, posto que, além de se basear numa concepção formalística que reduz o delito tributário à mera desobediência dos cidadãos ao referido poder, inegável que a relação tributária não nasce e nem é regulada pelo simples poder do Estado, mas sim pela norma fiscal.¹⁰⁴

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme verificado nos tópicos anteriores, mostra-se difícil a delimitação do bem jurídico protegido nos crimes tributários. Em que pese a existência de inúmeras correntes – as quais podem ser divididas em dois grandes blocos: teorias patrimonialistas e teorias funcionalistas –, nenhuma consegue oferecer com exclusividade um bem jurídico isento de críticas.

A diversidade de técnica legislativa empregada para a construção dos diversos tipos presentes na legislação penal tributária contribui em muito para a dificuldade de se eleger um bem jurídico protegido no Direito Penal Tributário. Assim, ora a lei penal fiscal assume a

¹⁰² SOUSA, Susana Maria Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.485-516, p. 492.

¹⁰³ “Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

...

V – utilizar ou divulgar programas 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”.

¹⁰⁴ SOUSA, Susana Maria Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.485-516, p. 493.

forma de um crime de lesão, com forte inclinação para proteger o patrimônio; ora assume a forma de um delito de resultado cortado, tendente a proteger meros deveres de lealdade; ora se reveste de um crime de perigo abstrato, no qual o bem jurídico se assemelha ao simples poder tributário emanado do Estado; ora são verdadeiros crimes funcionais – art. 3º da Lei 8.137/1990 – protegendo a Administração Pública e o correto funcionamento do sistema tributário.

Essa dificuldade ocorre, em grande medida, porque se está diante de um bem jurídico transindividual que nem sempre foi portador de sentido ético, e no qual a existência de um substrato material – patrimônio – está envolto e só adquire sentido em razão das importantes funções desempenhadas pelo tributo.

Assim, o bem jurídico nesses casos não pode encerrar uma única realidade, tratando-se, portanto, da parcela patrimonial do Estado que desempenha funções sociais definidas pela própria Constituição Federal. Não se trata, pois, de um patrimônio qualquer, na acepção privada do termo, e nem tão pouco do erário, concepção ampla demais e capaz de abarcar a totalidade de bens do Estado, mas sim de um patrimônio estatal específico, consistente no produto da arrecadação tributária, configurando um bem jurídico de titularidade coletivizada, pertencente portanto a todos os integrantes de determinada comunidade.

Da mesma forma, esse patrimônio só adquire tamanha importância, na medida em que ao tributo estão associadas algumas funções relevantes, não se tratando, obviamente, de uma função neutra, mera função ou função em si mesma considerada, como ocorre na função de tráfego viário, por exemplo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARROYO ZAPATERO, Luiz. **Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones**. Madrid: Ministerio de Justicia, 1987.

AYALA GÓMEZ, I. **El delito de defraudación tributaria**: artículo 349 del Código Penal. Madrid: Civitas, 1988.

BAJO, Miguel; BACIGALUPO, Silvina. **Delitos contra la hacienda pública**. Madrid: Centro de estudios Ramón Areces, 2000.

BALCARCE, Fabián (director). **Derecho penal económico**: parte general: Tomo 1. Córdoba: Mediterránea, 2003.

BAZA DE LAFUENTE, María Lourdes. **El delito fiscal**: particular referencia al artículo 305 del Código Penal. 1997. 553 p. Tesis doctoral – Universidad Complutense de Madrid, Madrid.

BUSTOS RAMIREZ, J.; BOIX REIG, J. **Los delitos contra la Hacienda Pública**. Madrid: Tecnos, 1987.

- CEREZO MIR, José. **Obras Completas I: Derecho penal – Parte general.** São Paulo: Revista dos Tribunais; Lima, PE: Ara, 2007.
- COBO DEL ROSAL, Manuel (dir.). **Curso de derecho penal español: parte especial, v. I.** Madrid: Marcial Pons, 1996.
- DELOGU, T. **L'oggetto giuridico dei reati fiscali.** Milano: Giuffré, 1965.
- DIAS, Fábio Freitas. Direito penal de intervenção mínima e a noção de bem jurídico aplicada às infrações tributárias: uma análise à luz da concepção de estado social e democrático de direito. In: D'ÁVILA, Fábio Roberto; SOUZA, Paulo Vinicius Sporleder de (Coord.). **Direito penal secundário: estudos sobre crimes econômicos, ambientais, informáticos e outras questões.** São Paulo: Revista dos Tribunais / Coimbra Ed., 2006, p.113-146.
- EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.
- FERRARI, Eduardo Reale. Legislação penal antitruste: direito penal econômico e sua acepção constitucional. In: REALE, Miguel; REALE JÚNIOR, Miguel; FERRARI, Eduardo Reale (coord.). **Experiências do direito.** Campinas, SP: Millennium, 2004, p. 253-315.
- GOMES, Luiz Flávio. **Norma e bem jurídico no direito penal.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- GRACIA MARTÍN, Luís. **Bien jurídico, resultado y acción típica en el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español.** Zaragoza: Secretariado de Publicaciones, Universidad de Zaragoza, 1986.
- HENDLER, Edmundo S. Una aproximación al tema de los delitos economicos. **Revista brasileira de ciências criminais,** São Paulo, v. 4, n. 13, p. 32-37, jan./mar. 1996.
- JUNQUEIRA, Gustavo Octaviano Diniz e FULLER, Paulo Henrique Aranda (coordenadores). **Legislação penal especial.** Vol. 2. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 449-572.
- LUIZI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1987.
- LUIZI, Luiz. **Os princípios constitucionais penais.** 2. ed. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editores, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária.** 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARTÍNEZ PÉREZ, C. **El delito fiscal.** Madrid: Montecorvo, 1982.
- NOVOA MONREAL, Eduardo. Reflexiones para la determinación y delimitación del delito económico. **Anuario de derecho penal y ciencias penales.** Madrid, v. 35, n. 1, p. 43-75, enero/abril 1982.
- OLIVEIRA, José Marques Domingues de. **Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio.** 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- PÉREZ ROYO, F. **Los delitos y las infracciones en materia tributaria.** Madrid: IEF, 1986.
- PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e constituição.** 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- PRADO, Luiz Regis Prado. **Curso de direito penal brasileiro.** Vol. 1 – parte geral. 11 ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico.** 4. ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (organizador). **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas,**

político-criminais e dogmáticas. Brasília: Escola superior do Ministério Público da União, 2011, p. 345-366.

ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**. Organização e tradução de André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SÁNCHEZ RIOS, Rodrigo, Reflexões sobre o delito econômico e a sua delimitação. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, v. 775, p. 432-448, maio 2000.

SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal**: um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico. Coimbra: Coimbra editora, 2009.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

SOUSA, Alfredo José de. Direito penal fiscal: uma prospectiva. In: **DIREITO penal econômico e europeu**: textos doutrinários : volume II : problemas especiais. Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p.147-172.

SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais**: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

SOUSA, Susana Maria Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.485-516.

TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

TIEDEMANN, Klaus. **Poder económico y delito**. Barcelona: Ariel, 1985.