

TÍTULO: Bens Jurídicos Mediatos e Imediatos Tutelados nos Tipos Penais contra a Ordem Tributária

TITLE: Mediate and Immediate Legal Assets Wards in Criminal Types against Tax Order

AUTOR: Ariosto Teixeira Neto – Mestrando UNICURITIBA – Membro do Grupo de Estudos de Direito Penal-Econômico coordenado pelo Prof. Fábio André Guaragni.

RESUMO: o artigo trata sobre os bens jurídicos imediatos e mediatos tutelados pelos tipos penais nos crimes contra a Ordem Tributária, sendo que em sentido imediato existe a defesa dos interesses estatais patrimoniais e institucionais, sendo que no sentido mediato há uma defesa de interesses supraindividuais. Pelo fato dos tipos penais expostos pelos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 possuírem o intuito de defesa da Ordem Tributária e não apenas do Estado faz-se necessário que os bens jurídicos supraindividuais (e mediato) estejam devidamente representados no sentido imediato (defesa do Estado em sentido patrimonial e institucional). Nessa verificação há também a problemática da teoria fiscal e sua vasta influência no âmbito do Direito Penal-Tributário que pode influenciar a criação de leis e a aceitação de bens jurídicos desconexos com o objetivo do Direito Penal, como apenas para a cobrança de tributos.

PALAVRAS-CHAVE: crimes contra a Ordem Tributária, bens jurídicos mediatos e imediatos, interesse público.

ABSTRACT: The article discusses the immediate and mediate legal protection by criminal types in crimes against Tax Order, the immediate sense is the defense of State interests in patrimonial and institutional, on the other hand, in mediate meaning there is an supraindividuais interests, cause the criminal types exposed in articles 1 and 2 of the Law nº. 8.137/1990 aims to defend the Tax Order and not just States interests, so it is necessary that the legal protection of supraindividuais interests (and mediate sense) are properly represented in the immediate sense (State defense in patrimonial and institutional sense). In this check there is also the issue of tax theory and its wide influence under the Criminal Law Tax that may influence the creation of laws and legal acceptance of aims unconnected with the objective of criminal law, for as example, tax collection only.

KEY-WORDS: Tax Order crimes, mediate and immediate legal interests, the public interest.

SUMÁRIO: I. Introdução. II. Bens jurídicos mediatos e imediatos dos Crimes Tributários. III. A arrecadação tributária e o interesse público primário e secundário. IV. Teoria fiscal aplicada no Direito Penal – algumas observações relevantes V. Conclusão. VI. Referências Bibliográficas

I. INTRODUÇÃO

A forma de Estado conhecida como Estado Liberal possui como ápice a Revolução Francesa, em que é a primeira Revolução da história da humanidade, em que o homem deixa de ser súdito para ser cidadão, incentivado exatamente por interesses econômicos da burguesia contra o monarca absoluto (BONAVIDES, 2011, p. 25).

O Estado Liberal floresce e, como um pêndulo, torna-se a figura radicalmente oposta

ao momento histórico anterior, exigindo maiores liberdades individuais e, para isso, vislumbra retirar todos os poderes do monarca conseguindo êxito em grande parte.

Vale lembrar que o monarca nessa visão era a figura do próprio Estado, então a tentativa de reduzir os poderes do rei absoluto era também uma forma de reduzir a interferência estatal na vida privada, sendo que um dos mecanismos mais conhecidos para isso foi o estabelecimento da separação dos poderes (BONAVIDES, 2011, p. 27/29).

Contudo, o principal objetivo da Revolução Francesa não foi a igualdade ou fraternidade, mas sim a liberdade para os burgueses poderem atuar livremente no “mercado” de forma autônoma e sem nenhuma necessidade de autorização estatal ou confisco de suas propriedades sem justificativa ou lei previamente estipulando isso.

Por isso, não há sequer a possibilidade de cogitar em uma definição de Ordem Econômica propriamente dita ou mesmo de Direito Econômico, ao menos não como um conjunto de regras e sistemas próprios, vez que a diretriz do Liberalismo era exatamente a não intervenção estatal e consequentemente “desordem” econômica, com base na clássica doutrina de Adam SMITH que os mercados se regulariam a si mesmos.

Apenas ao longo do séc. XIX, coagido pela pressão das massas em exigir direitos antes não tutelados pela esfera pública, o Estado tem que se preocupar com várias áreas que antigamente eram exclusivas da iniciativa individual, ante a impossibilidade da iniciativa privada resolver a maioria dos problemas, em especial, ligados às áreas sociais e ao descontrole econômico. Assim, o chamamento do Estado para regular essas áreas foi necessário, tanto por meio de legislação e como pelo controle e intervenção direta ou indireta.

Diante da possibilidade do Estado intervir na Economia, houve a inclusão em uma relação até então entendida exclusivamente por interesses entre particulares de um interessado não muito comum: o Estado.

Com isso, a principal e óbvia mudança foi a intervenção estatal na economia, bem como o surgimento de novos campos no Direito, entre eles o Direito Econômico. O resumo desse transpasse é muito bem exposto por Egon Bockmann MOREIRA e Leila CUELLAR:

As diretrizes políticas tornaram-se carregadas de deveres econômicos, num grau ascendente: já não bastavam as previsões normativas liberais de um Direito Civil ou de um Direito Comercial. As relações que se punham exigiam uma normatividade de hierarquia superior e os textos constitucionais passaram a prever um feixe normativo específico, que a doutrina convencionou de denominar “Constituição Econômica (MOREIRA; CUELLAR, 2010, p. 157).

Ora, nitidamente surge um bem jurídico (conceito que já havia sido criado no âmbito

penal por BIRNBAUM no séc. XIX) de importância suficiente para ser apto de defesa pelo Direito Penal, iniciando os primeiros passos do Direito Penal Econômico.

Veja-se que em tal momento histórico ainda há o clima das guerras para fomentar o nascedouro da Ordem Econômica, qual seja, o agitado final do séc. XIX e início do séc. XX, sendo que há um notório agravamento da recusa do modelo liberalista após a Primeira Grande Guerra, como lembra Fábio André GUARAGNI:

O fato é que os estados posteriores à primeira guerra mundial são claros contrapontos ao estado liberal do XIX. Se este não interveio nos processos econômicos, consagrando a economia de livre-mercado, aqueles fizeram o processo reverso: os estados com governos totalitários de direita intercederam na vida econômica, controlando minuciosamente o ciclo da produção e distribuição de bens e serviços levado a termo na esfera privada, sobretudo para financiamento das máquinas de guerra que – a partir de uma atitude imperialista e preventiva em relação à “ameaça comunista” - emergiram na Europa Ocidental. Os totalitarismos de esquerda assumiram a condição de produtores e distribuidores de bens e serviços, eliminando toda a iniciativa privada, em obediência à cartilha marxista (GUARAGNI, 2009,150)

Não apenas a recusa do modelo liberal puro, mas finalidade principal desse recente ramo de Direito Econômico era controlar os direcionamentos econômicos elaborados por normativas administrativas estatais, como bem lembram Jorge Figueiredo DIAS e Manuel da Costa ANDRADE (2000, p. 71), sendo que “recorriam (abusivamente, por vezes) às sanções penais como garantia de eficácia e de prevenção”.

Contudo, o Direito Penal Econômico não só coibia os excessos causados no âmbito do Direito Econômico-Administrativo, mas tinha o objetivo específico de financiar os conflitos bélicos entre Estados-Nações que tiveram seu auge com a Primeira e Segunda Guerra Mundial.

Em resumo, a intervenção do Estado na economia nos Estados Liberais não era com finalidade outra senão a preservação do próprio capitalismo de seus excessos, pois “não há preocupações sociais, mas sim de ordem técnica, com o próprio liberalismo” (TAVARES, André Ramos, 2003, p. 55).

Iniciado o transpasse do Estado Liberal ao Estado Social que fica claramente expostos em textos constitucionais no início do séc. XX, cujos principais marcos são a Constituição Mexicana e de Weimar, em que houve uma quebra do paradigma predominante do liberalismo da não intervenção estatal nos interesses privados, em especial, na economia.

Percebe-se a nítida evolução do Estado Liberal, passando pelo Estado Interventor e desembocando no Estado Social da *Sociedade*, termo de Paulo BONAVIDES (2011, p. 55),

ou também conhecido como Estado Social de Direito, em que é visto como o Estado Social dos direitos fundamentais (2011, p. 55) em que há inclusive uma visão supranacional em que o “respeito da Humanidade aos direitos fundamentais, ponto de partida para a futura Constituição de todos os povos” (2011, p. 55).

Todo esse histórico é necessário para entender as características da Ordem Econômica em sentido estrito, ou seja, o direito do Estado em intervir na economia, e a Ordem Econômica em sentido amplo que abarca tanto a Ordem Tributária, como a Financeira, do Consumidor e outras Ordens não só vinculadas ao Estado em si, mas com relação a todos os ramos que afetem a própria produção, distribuição e consumo de quaisquer bens econômicos.

Assim, aprofundando no tema do presente artigo, no coração desse Direito Econômico, dessa Ordem Econômica, encontra-se a figura do tributo, clássico meio de arrecadação estatal e principal forma de intervenção do Estado na economia.

O surgimento do tributo em si é muito mais antigo que o nascedouro da Ordem Econômica, haja vista que o tributo surge como conhecemos atualmente com a formação dos Estados-Nações, com o intuito de financiá-los, mas apenas com a criação da Ordem Econômica que os tributos passam a ser uma parte desse ramo do Direito.

No campo da sanção penal, os meios utilizados para fraudar a cobrança de tributos (Direito Penal Tributário) são a base do Direito Penal Econômico, que por obviedade, trata de uma amplitude muito maior de bens jurídicos e tipos penais em que as sofisticções ou mecanismos criadas para transformação de valores ilícitos em lícitos (lavagem de dinheiro por exemplo) ou qualquer outra vantagem frente ao Estado, ganharam mais a atenção do Direito Penal Econômico, fazendo com que tal ramo abarcasse o tributo entre um de seus muitos objetos.

Tão acentuada foi essa diferenciação entre os mencionados sub-ramos do Direito Penal que se fala em Direito Penal Econômico e Direito Penal Tributário como se fossem coisas totalmente distintas, influenciados muitas vezes pela estrutura da nossa Constituição da República, que discorre sobre a tributação e orçamento nos artigos 145 e seguintes, enquanto o art. 170 e seguintes menciona o Direito Econômico.

Contudo, tanto em sentido histórico, como em sentido estrutural, ambos possuem o mesmo radical, sendo na verdade que a tributação tornou-se uma parte da ordem econômica em sentido amplo, separada em nossa Constituição apenas por questão de didática.

Pois bem, esclarecido que o Direito Tributário é do parte do Direito Econômico e que a Ordem Econômica em sentido amplo abarca também a Ordem Tributária, passa-se ao tema

central desse artigo, vez que ambos os ramos citados sofrem de uma problemática ao tratar da tutela de seus bens jurídicos: a defesa de seus bens jurídicos.

Isso porque no âmbito do Direito Tributário e, até mesmo no Direito Econômico, a tutela dos bens jurídicos abrange apenas o ente estatal ou transborda aos interesses do Estado para outros interesses?

Para responder a essa pergunta é necessário uma passagem pelo bem jurídico em sentido mediato e imediato, para depois aprofundarmos na doutrina do Direito Administrativo sobre qual é considerado um interesse público primário ou secundário, obviamente que tal questionamento será verificado com base nos crimes contra a Ordem Tributária.

II. BENS JURÍDICOS MEDIATOS E IMEDIATOS DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Os crimes contra a Ordem Tributária e seus bens jurídicos tutelados não são passíveis de unanimidade ou mesmo definição uma “corrente” doutrinária e jurisprudencial mais pacificada.

Isso resulta de dois fatores muito claros: o crescimento da aceitação do funcionalismo do Direito Penal como principal teoria penal brasileira, a qual coloca os bens jurídicos no centro dessa teoria, e; a mudança social do modo como se enxerga os bens jurídicos tutelados pelos tipos penais dos crimes contra a Ordem Tributária, em especial, a questão da supraindividualidade e da Ordem Econômica em sentido amplo.

Veja-se que tais fatores são eventos relativamente recentes para o Direito, já que ganham espaço significativo após a década de 70, por meio de Claus Roxin (funcionalismo) e Ulrich Beck (sociedade de risco e supraindividualidade), um lapso temporal curto em comparação com aos fundamentos existentes na ciência do Direito e até mesmo com o próprio Direito Penal.

Assim, a supraindividualidade nos bens jurídicos é uma técnica avessa ao Direito Penal clássico em que foi fundado e criado todo o sistema do Direito Penal Brasileiro, ainda mais se inserir um terceiro fator nessa análise: o Estado. Exatamente isso o que ocorre nos crimes contra a Ordem Tributária.

Desnecessário adentrar na discussão acerca da controvérsia que gira em torno do conceito de bem jurídico, tendo em vista o objetivo desse artigo de ser específico e focar outro aspecto de tal instituto, contudo, à título de esclarecimento, expõe-se a visão em que é

verificado o conceito de bem jurídico nesse trabalho.

A definição dada por Eugênio Raul ZAFFARONI e José Henrique PIERANGELI (1997, p. 464) ressalta o foco do bem jurídico para uma perspectiva pessoal em que é considerado como a “relação de disponibilidade de um indivíduo com um objeto”.

Devem ser lembradas também as palavras de Juarez TAVARES (2003, p. 180), em que afirma que o bem jurídico, na qualidade de valor, “cumpre a função de proteção, não dele próprio, senão da pessoa humana, que é objeto final de prestação da ordem jurídica”. Ora, a proteção do bem jurídico é visto como uma finalidade para o próprio Direito Penal, na visão de Claus ROXIN (2009, p. 16/18), portanto, de suma importância é esse objeto para a ciência criminal hodierna.

Tais bens jurídicos podem ser classificados de várias maneiras, sendo que a classificação que ora interessa e é útil para o presente estudo consiste na distinção entre o bem jurídico imediato e bem jurídico mediato.

Sobre o bem jurídico imediato, é considerado o bem jurídico “em sentido técnico, elemento básico de todo delito” (PEREZ, 2007, p. 159), é a parte indispensável de qualquer tipo penal, e se aproxima da noção mais comumente utilizada do termo.

Já o bem jurídico mediato é um conceito mais amplo e possui uma correlação muito próxima com o próprio legislador no momento da criação do tipo penal, haja vista que trata da “finalidade objetiva da norma”, conforme expressado por Carlos Martinez-Bujan PEREZ:

(...) la noción de bien jurídico mediato posee un significado diferente, que se vincula al más amplio concepto de “ratio legis” o “finalidade objetiva de la norma” y que, dicho sintéticamente, expresa las razones o motivos que conducen al legislador penal a criminalizar un determinado comportamiento (PEREZ, 2007, p. 157)¹

Continua Carlos Martinez-Bujan PEREZ (2007, p. 159), o primeiro a definir tal conceito, em seu texto discorre sobre o bem jurídico mediato, afirmando que tal aspecto do bem jurídico “não aparece incorporado a um tipo de injusto de uma infração correspondente”, ou seja, não seria possível a lesão do bem jurídico mediato unicamente, dependendo da coincidência com o bem jurídico imediato, possuindo assim uma função mais expressiva como interpretativa, sistêmica e até mesmo para a determinação e aplicação da pena (2007, p. 161/163).

Ademais, sobre os crimes econômicos, que são o nosso interesse de modo analógico

¹ Tradução livre: “(...) a noção de bem jurídico mediato passa um significado diferente, que se vincula ao mais amplo conceito de “ratio legis” ou “finalidade objetiva da norma” e que, digo sinteticamente, expressa as razões e motivos que conduzem o legislador penal a criminalizar um determinado comportamento”.

no presente estudo, Carlos Martinez-Bujan PEREZ (2007, p. 163/163) informa que todos eles tem como bem jurídico mediato a proteção do ordenamento econômico, que possui a nítida característica de ser um bem jurídico supraindividual.

Pois bem, com essa distinção em mente, passa-se a análise do bem jurídico nos crimes contra a Ordem Tributária, que são conhecidos comumente os artigos 1º e 2º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro 2003².

Primeiramente, é bem observado por Andréas EISELE (1998, p. 14) que com a formação de um Estado Democrático de Direito “a noção de bem jurídico vem se modificando, de modo a abranger outros interesses sociais tidos como valores relevantes em tal sistema social e político, do qual são expressão exemplificativa os bens jurídicos coletivos e difusos”.

Nessa classificação exposta por Andréas EISELE (1998, p. 14), podem ser inclusos os crimes contra a Ordem Tributária que tem como escopo primordial a defesa do Erário, não no sentido apenas patrimonialista ou individualista (como patrimônio da Fazenda Pública), mas também “como bem jurídico supra-individual, de cunho institucional” (PRADO, 2007, p. 309).

Percebe-se que Andréas EISELE traz uma visão dupla do bem jurídico dos crimes contra a Ordem Tributária, em que seu bem jurídico mediato seria um bem jurídico

² Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - 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.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

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.

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;

II - 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;

III - 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;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - 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.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

supraindividual, haja vista que é de interesse não apenas estatal, bem como há também no bem jurídico imediato um cunho institucional que vai além da mera “arrecadação”.

Neste sentido, Guilherme de Souza NUCCI afirma que a proteção do sistema tributário nacional é uma função constitucional por estar previsto nela em seu art. 145 e seguintes, ou seja, define claramente quais são os bens jurídicos mediatos dos crimes contra a Ordem Tributária. NUCCI afirma com base nesse pensamento que:

O Estado precisa manter serviços, promover o bem-estar social e cumprir o idealizado pelo art. 3º da Constituição Federal, que é a constituição de uma sociedade livre, justa e solidária, com garantia ao desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a marginalização, bem como buscando a redução da desigualdades sociais e regionais, além de promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (...)

Os tributos em geral, se bem empregados, promovem justiça social, garantindo o mínimo de bem-estar a todos os brasileiros. Sem haver exagero, é natural (NUCCI, 2007, p. 860/861).

Do mesmo modo Luis Regis PRADO (2007, p. 309) ainda complementa que “a tutela da ordem tributária se encontra justificada pela natureza supra-individual, de cariz institucional, do bem jurídico, em razão de que são os recurso auferidos das receitas que darão o respaldo econômico necessário para a realização das atividades destinadas a atender às necessidades sociais”.

Desta forma, seguindo a linha de raciocínio exposta, os bens jurídicos mediatos justificam a utilização dos crimes contra a Ordem Tributária (dentro da lógica do sistema penal) para a correta aplicação do sistema tributário.

O transpasse dessa interpretação para os bens jurídicos imediatos não é tão traumática, haja vista que tal aspecto visa à defesa do Erário Público em um duplo sentido: patrimonialista, em que haverá um dano aos cofres públicos e na disponibilidade de tal amonte financeiro para sua aplicação, e; institucional, em que protegerá quando houver um desrespeito ou dano a instituição do Estado e seu Poder de arrecadar (crime contra a Administração Pública).

Contudo, a grande problemática é exatamente se a defesa dos bens jurídicos imediatos, tanto no sentido patrimonialista, como no sentido institucional, abrange o aspecto supraindividual dos bem jurídico dos crimes contra a Ordem Tributária em sentido mediato.

Para isso, é interessante trazer a baila a teoria do Direito Administrativo sobre interesse público primário e interesse público secundário.

III. A ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA E O INTERESSE PÚBLICO PRIMÁRIO E SECUNDÁRIO

Não obstante a verificação do caráter supraindividual existente nos crimes contra a Ordem Tributária, faz-se necessária a observação dos interesses primários e secundários do Estado do Direito Administrativo, para composição com o bem jurídico dos crimes contra a Ordem Tributária.

Com a formação do Estado Moderno, investido das vontades gerais pelo contrato social rosseauiano, o Estado seria o representante dos seus súditos, visando um bem comum a todos.

Contudo, tal entendimento deve ser melhor aprofundado, tendo em vista que só se pode falar em interesse público quando há manifestação do próprio Estado, não se relevando por vezes um interesse de toda a sociedade, mas apenas do órgão estatal como se fosse um particular.

Mas não estaria o Estado sempre agindo em favor dos interesses de todos segundo essa interpretação? Em bem verdade, não. É necessário que seus atos visem um bem comum, conforme lembra Andreas J. KRELL:

Já o interesse público tem sido na história do Estado moderno o conceito-chave para expressar o bem comum; ele demonstra que há uma permanente necessidade de justificação de qualquer exercício de poder estatal, visto que o objetivo final da atuação dos entes públicos é a comunidade integral dos cidadãos, não a soma dos indivíduos (KRELL, 2011, p. 13)

Dessa forma, o “bem-comum” ou mesmo o interesse geral não são conceitos definidos ou definíveis claramente, mas mesmo assim, o agente público “deve perseguir na sua atuação” (KRELL, 2011, p. 14) tal interesse geral.

Contudo, na atuação cotidiana surgem diversos interesses públicos, interesses que são por muitas vezes conflitantes ou convergentes, portanto, faz-se necessário saber o que é um interesse chamado primário e um interesse secundário, mais ainda, para fins didáticos deve-se analisar dois aspectos: o interesse público estatal sobre a arrecadação e a representação do Estado em crimes cujo legitimidade é uma coletividade.

Sobre o interesse público em geral, o Celso Antônio Bandeira de MELLO já afirma que:

O Estado, tal como os demais particulares, é, também ele, uma pessoa jurídica, que, pois, existe e convive no universo jurídico em concorrência

com todos os demais sujeitos de direito. Assim, independentemente do fato de ser, por definição, encarregado dos interesses públicos, o Estado pode ter, tanto quanto as demais pessoas, interesses que lhe são particulares, individuais, e que, tal como os interesses delas, concebidas em suas meras individualidades, se encarnam no Estado enquanto pessoa. Estes últimos *não são interesses públicos*, mas interesses individuais do Estado, similares, pois (sob prisma extrajurídico), aos interesses de qualquer outro sujeito (MELLO, 2007, p. 63)

Tal interesse “secundário” do Estado é rechaçado pela ordem jurídica, conforme expõe o mesmo Celso Antonio Bandeira de MELLO a seguir:

este discrimen, contudo, é exposto com exemplar clareza por Renato Alessi, colacionando lições de Carnelutti e Picardi, ao elucidar que os interesses secundários do Estado *só podem ser por ele buscados quando coincidentes com os interesses primários*, isto é, com os interesses públicos propriamente ditos (MELLO, 2007, p. 63)

Mais adiante, Celso Antônio Bandeira de MELLO exemplifica com situação semelhante a enfrentada neste estudo:

O autor (referindo-se a Renato Alessi) exemplifica anotando que, enquanto mera subjetivação de interesses, à moda de qualquer sujeito, o Estado poderia ter interesse em tributar desmesuradamente os administrados, que assim enriqueceria o Erário, conquanto empobrecesse a Sociedade; que, sob igual ótica, poderia ter interesses em pagar valores ínfimos aos seus servidores, reduzindo-os ao nível de mera subsistência, com o quê refrearia ao extremo seus dispêndios na matéria; sem embargo, tais interesses não são interesses públicos, pois estes, que lhe assiste prover, são os de favorecer o bem-estar da Sociedade e de retribuir condignamente os que lhe prestam serviços. (MELLO, 2007, p. 63/64)

Nesse momento, ao nos depararmos com o direito de arrecadação do Estado ser o único interesse envolvido na extinção da punibilidade em crimes contra a Ordem Tributária, questiona-se sobre a classificação desse interesse, como primário ou secundários, ou seja, se é um legítimo interesse estatal, ou apenas um interesse secundário do Estado, da pessoa jurídica.

Os estudos de Diogo de Figueiredo MOREIRA NETO esclarecem tal dúvida, vez que afirma:

As funções desempenhadas pelo Estado e seus delegados para a satisfação desses *interesses públicos primários, que se referem às necessidades da própria sociedade, caracterizam as atividades-fim da Administração*

Pública, que, por referirem-se diretamente aos administrados, conformam a *administração pública externa*, ou *extroversa*. (MOREIRA NETO, 2006, p. 116, grifo nosso)

Ora, é nítido que arrecadação é essencial para o Estado, vez que é um dos meios para sua sustentação e possibilidade de atender os anseios da sociedade.

Contudo, ela é uma atividade-meio, vez que o próprio tributo (o principal modo de arrecadação do Estado, e a que nos interessa no momento) possui por finalidade “suprir os cofres públicos dos recursos financeiros necessários ao custeio das atividades do Estado” (MACHADO, 2007, p. 79).

Desta maneira, é correto afirmar que o direito à arrecadação estatal é um interesse público secundário.

Pode parecer estranho ao início dizer que a atividade arrecadatória do Estado é uma atividade-meio e de interesse secundário, vez que seria impossível à ele garantir e prover (em alguns casos) todos os direitos fundamentais dos seus administrados.

Vale lembrar que o interesse público primário do Estado é exatamente garantir os direitos de seus administrados, independente da maneira ou forma que consiga fazê-lo, vez que ele possui inúmeros instrumentos para adquirir recursos financeiros e, o Estado, não pode de maneira alguma sobrepor um interesse público primário para satisfazer um interesse público secundário, conforme Celso Antônio Bandeira de MELLO (2007, p. 63) afirmou na passagem a pouco referida “os interesses secundários do Estado só podem ser por ele buscados quando coincidentes com os interesses primários”.

Desta forma, se o interesse público primário dos crimes contra a Ordem Tributária, ou seja, a devida proteção ao sistema tributário nacional de atitudes fraudulentas e maliciosas, está sendo sobreposto por um interesse público secundário, direito de arrecadação do Estado, desfigurando e questionando a própria necessidade dos crimes contra a Ordem Tributária.

Com isso, fica claro que o interesse único e exclusivo de arrecadação do Estado é ilegítimo no âmbito administrativo, não sendo considerado nem interesse público, quando dissociado de um interesse público primário, o que exatamente ocorre no caso dos crimes contra a Ordem Tributária, e não deve ser utilizado por nenhum ramo do direito, ainda mais pelo Direito Penal.

Sobre a representação da coletividade pelo Estado na elaboração das leis, reconhece-se que o Estado possui tal legitimidade para a essa elaboração, contudo remetemos ao que foi dito na introdução do presente trabalho, em que as regras devem obediência e fundamentação nos princípios, algo que foi totalmente quebrado no caso concreto.

Deve-se observar que não é apenas pela inexistência de princípio fundamentador para o instituto, mas também pelo fato de estar quebrando toda a lógica da proteção do sistema tributário nacional através dos crimes contra a Ordem Tributária, vez que a extinção da punibilidade nesses delitos exclui a finalidade deles, fazendo com que o Direito Penal torne-se instrumental, quebrando o princípio da intervenção mínima.

IV. TEORIA FISCAL APLICADA NO DIREITO PENAL – ALGUMAS OBSERVAÇÕES RELEVANTES

O presente artigo poderia muito bem ser direcionado para uma conclusão sem o tópico que ora se inicia, contudo, seria irresponsável por parte desse autor não comentar e criticar a legislação e interpretação ofertada sobre os crimes contra a Ordem Tributária no Brasil e no exterior.

Isso porque ao comparar a extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a Ordem Tributária no Brasil com a legislação alemã, que possui um instituto similar designado conceituado como “autodenúncia libertadora da pena”, Alaor LEITE³ em seu artigo sobre o assunto demonstra que o direito penal no campo fiscal possui dois tipos de panos teóricos.

A primeira teoria no direito penal tributário alemão é chamada de teoria fiscal por Alaor LEITE (2011, p. 115) expondo que “busca justificar a existência e também delinear os contornos da autodenúncia libertadora de pena nos crimes contra a Ordem Tributária com base em critérios exclusivamente atinentes à necessidade de arrecadação fiscal”.

Já a segunda teoria é a chamada teoria propriamente jurídico-penal em que possui como

“premissa fundamental a consideração de que, se de um lado o direito penal tributário é um direito de superposição em relação ao direito tributário como dizia Ataliba, de outro é inegavelmente ramo do direito penal e deve, então, estar submetido aos princípios que informam a construção das categorias jurídico-penais” (LEITE, 2011, p. 115).

A teoria fiscal no âmbito penal é claramente aceita pela legislação brasileira ao prever a possibilidade pelo pagamento para a extinção da punibilidade, bem como é

³ LEITE, Alaor. **Abolição da chamada autodenúncia libertadora de pena no Direito Penal Tributário alemão. Breves observações por ocasião de uma recente e polêmica decisão.** In: COSTA, Helena Regina Lobo da. [coord] Revista Brasileira de Ciências Criminais. Ano 19. vol. 90. Maio-jun./2011.

demonstrada e aceita pelos Tribunais Pátrios, inclusive o Supremo Tribunal Federal.

O maior exemplo da aplicação da teoria fiscal é que o Supremo Tribunal Federal considera como condição objetiva para a ação penal a necessidade do trânsito em julgado administrativo, inclusive com influência para o inquérito policial e as medidas cautelares penais, como exemplo nos julgados sobre o assunto⁴.

Inclusive tal posicionamento de opção pela teoria fiscal no âmbito do Direito Penal em alguns momentos foi pacificada no Supremo Tribunal Federal com a Súmula Vinculante nº 24: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Esse é um exemplo da aplicação da teoria fiscal explicitada por Alaor LEITE vez que o crime contra a Ordem Tributária é autorizado no Brasil a criminalização pelo simples não pagamento de tributos, desconsiderando a necessidade de um engodo, fraude ou simulação contra o Fisco para caracterizar o seu delito, como visto na previsão dos tipos penais dos crimes contra a Ordem Tributária.

Ora, essa é uma clara influência do pensamento exposto no âmbito do Direito Tributário (teoria fiscal) influenciando a interpretação de institutos exclusivamente penais.

Na Alemanha, a Corte Suprema considerou a extinção da punibilidade pelo pagamento em matéria penal-fiscal (autodenúncia libertadora da pena) como inaplicável, com o fundamento de que uma pessoa não pode ser beneficiada por esse instituto apenas para um caso específico, parcialmente, mas que deveria se valer da extinção da pena pelo pagamento apenas se houvesse a “completa honestidade fiscal” (LEITE, 2011, p. 125), ou seja, somente depois de não haver mais nenhuma pendência com o Fisco, mesmo acessórias ou que não digam respeito ao crime investigado. Ou seja, para se valer de um instituto de cunho penal, deveria quitar suas dívidas com o Fisco previamente, algo totalmente avesso à lógica do Direito Penal.

À primeira vista se pode considerar a extinção da punibilidade pelo pagamento na Alemanha um progresso para a teoria jurídico-penal, contudo na verdade foi um extremismo da teoria fiscal vez que não houve na decisão da Corte Suprema Alemã uma análise de conduta ou desvalor de ação, mas uma análise fiscal em uma esfera penal, em que foram considerados as técnicas de fiscalização e cooperação fiscal internacional para “dificultar” o

⁴ STF, Pleno, Habeas Corpus 81.611, Relatoria Min. Sepúlveda Pertence. j. 10/12/2003. p. 13.05.2003; STF, Primeira Turma, Habeas Corpus 83.414/RS, Relatoria Min. Joaquim Barbosa. j. 23/04.2004. p. 23.04.2004; STF, Segunda Turma, Habeas Corpus 84.092, Relatoria Min. Celso de Mello. j. 22/06/2004. p. 03.12.2004; STF, Segunda Turma, Habeas Corpus 90.957, Relatoria Min. Celso de Mello. j. 11/09/2007. p. 19.10.2007; STJ, Habeas Corpus 89.023/MS, Relatoria Min. Jane Silva. p. 17.11.2008.

acesso a benesse da extinção da punibilidade pelo pagamento (LEITE, 2011, p. 126).

Alaor LEITE conclui sobre a aplicação da teoria fiscal no Direito Penal que “sob a égide da teoria fiscal, argumentos teóricos valem muito pouco e a troca de roupa daquela teoria ocorre pelas mesmas razões que vestimos um casaco quando está frio e o retiramos quando está calor: por alterações climáticas” (LEITE, 2011, p. 127) e ressalta ainda que “a diferença da situação jurídica alemã em relação à brasileira é que, entre nós, o legislador tem menos pudor em matéria de direito tributário” (LEITE, 2011, p. 127).

Assim, com essa observação sobre a grande influência da teoria fiscal no Direito Penal no Brasil, seja no Poder Legislativo, seja no Poder Judiciário, podemos concluir que a legislação brasileira em matéria penal-tributária não possui autonomia alguma da teoria fiscal e torna-se muitas vezes um braço punitivo para cobrança de tributos, como claramente está previsto no art. 2º, inc. II da Lei nº 8.137/1990, no qual se considera crime o “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”.

V. CONCLUSÃO

Como visto, os bens jurídicos tutelados pelos tipos penais contra a Ordem Tributária em sentido mediato são de caráter supraindividual, defendendo a Ordem Tributária e, por consequência, a Ordem Econômica.

Por outro lado, os bens jurídicos tributários tutelados em sentido imediato são de caráter patrimonial (arrecadação) e institucional (fraude, dano e entre outros), sendo que a tutela unicamente da arrecadação é considerada ilegítima de defesa pelo Direito Administrativo, e, portanto, assim o deveria ser pelo Direito Penal.

Dessa forma, o aspecto que deve ser ressaltado não seria a busca pela inconstitucionalidade dos crimes contra a Ordem Tributária por defenderem a arrecadação tributária em última análise, mas chamar a atenção para aquele que é considerado o “patinho feio” desses tipos penais: o sentido institucional do bem jurídico em sentido imediato.

Ora, tal sentido institucional não significa apenas e exclusivamente o desrespeito ao ente estatal, é também o desrespeito à coletividade, à supraindividualidade dos bens jurídicos tributários em sentido mediato.

O referido desrespeito e afronta à instituição do Estado e seu leviatânico Poder Estatal é também uma afronta a toda a sociedade e aos outros indivíduos que contribuem

regularmente com os tributos exigidos, ferindo inclusive outros princípios constitucionais de cunho econômico.

Basta observar que ao cometer uma fraude para se beneficiar no campo tributário há imediatamente um desequilíbrio entre o fraudador e todas as outras pessoas na mesma situação jurídica.

Diante disso, há claramente uma ofensa aos mais diversos princípios tributários como a igualdade tributária, capacidade contributiva, e até mesmo de ordem concorrencial como a livre iniciativa e liberdade de concorrência.

Sabidamente o legislador adicionou esse “plus” no tipo penal dos crimes contra a Ordem Tributária, pois é o elemento que distingue o sonegador de impostos daquele que apenas não fez o recolhimento dos impostos, mas o mais importante ainda, esse “plus” da fraude nos crimes contra a Ordem Tributária é exatamente a necessária conexão dos bens jurídicos tributários em sentido imediato com os bens jurídicos tributários em sentido mediato.

Diante disso, a terminologia dos bens jurídicos imediatos em sentido institucional é incorreta, vez que traz a ideia de defesa unicamente do Estado, quando é na verdade um sentido “supra-institucional”, um sentido supraindividual.

Dessa feita, o bem jurídico imediato dos crimes contra a Ordem Tributária vai ao encontro do bem jurídico em sentido mediato, excetuando o art. 2º, inc. II da Lei nº 8.137/1990, em que ambos trazem uma alta carga do aspecto supraindividual em suas composições.

VI. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

DIAS, Jorge Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa. PODVAL, Roberto [org.] **Temas de Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética. 1998.

GUARAGNI, Fábio André. A origem do direito penal econômico: razões históricas. *In*: CÂMARA, Luiz Antonio (Coord.). **Crimes contra a ordem econômica e tutela de direitos**

fundamentais. Curitiba: Juruá, 2009.

KRELL, Andreas J. *Interesse público (primário) e interesses difusos no Direito Ambiental: o aspecto “político” de sua concretização.* In: **Revista de Direito Ambiental.** [coord.] LECEY, Eladio; CAPPELLI, Sílvia. Ano 16. nº 63. jul-set. 2011.

LEITE, Alaor. *Abolição da chamada autodenúncia libertadora de pena no Direito Penal Tributário alemão. Breves observações por ocasião de uma recente e polêmica decisão.* In: COSTA, Helena Regina Lobo da. [coord] **Revista Brasileira de Ciências Criminais.** Ano 19. vol. 90. Maio-jun./2011.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** São Paulo: Malheiros. 2007

MOREIRA, Egon Bockmann; CUÉLLAR, Leila. **Estudos de Direito Econômico.** Belo Horizonte: Fórum, 2010.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial.** Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2006.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis penais e processuais penais comentadas.** 2ª ed. rev. ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

PEREZ, Carlos Martinez-Bujan. **Derecho Penal Económico y de la Empresa – parte general.** 2ª ed. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2007

PRADO. Luiz Regis. **Direito penal econômico: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais.** 2ª ed. rev. ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal.** 2ª Ed. André Luis Callegari e Nereu José Giacomolli [org. e trad.]. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2009.

TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico.** São Paulo; Método, 2003.

TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal.** 3ª ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

ZAFFARONI, Eugênio Raul; e PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997,