ANÁLISE CRIMINOLÓGICA DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

OLIVEIRA, Ed Lírio Water(Unitri,Correspondência:juridico@wjus.com.br)
LUIZ, Nágila Renata (Unitri, tributario@wjus.com.br)
Protocolo 844508

RESUMO

O presente trabalho procura explanar alguns conceitos da criminologia, assim como os seus objetos de estudos e metodologias de forma geral procurando classificar a atuação penal estatal sobre o criminoso, o seu perfil e a relação entre a vítima e o criminoso nos delitos tributários e a relevância da criminologia para os meios de controle formais na órbita tributária.

***Palavras –chave**:* criminologia, crimes tributários, legislação penal tributária.

INTRODUÇÃO

Este breve artigo pretende analisar a aplicação das teorias básicas da criminologia na legislação penal pertinente aos crimes contra a ordem tributária no Brasil. Discutir como são tratados sob a ótica da criminologia o crime contra a ordem tributária, suas causas, a aplicação da pena, a lei penal que tipifica este crime, entre outros elementos da ciência criminológica no atual contexto social e jurídico em que se apresenta a lei penal tributária.

A importância do tema se apresenta nessa ordem já que as finalidades do estudo criminológico estão em distoância com a eficácia e aplicabilidade no ordenamento penal tributário principalmente nas causas e técnicas, a fim de solucionar os problemas ligados á prática desses delitos.

A CIÊNCIA CRIMINOLOGIA E A LEI PENAL TRIBUTÁRIA

Para bem definirmos o conceito de criminologia usaremos o enfoque de ANTONIO GARCIA- PABLOS DE MOLINA:

> "...é uma ciência empírica e interdisciplinar, que se ocupa de estudo do crime, da pessoa do infrator, da vítima e do controle social do comportamento delitivo, e que trata de subministrar uma informação válida, contrastada, sobre a gênese, dinâmica e variáveis principais do crime –contemplado este problema individual e como problema social – assim como sobre programas de prevenção de eficaz do mesmo e técnicas de intervenção positiva do homem delinqüente."

Já definido a ciência criminologia tem como objeto de estudo como sabemos, o crime, a criminalidade, o criminoso, a vítima, os fatores que levam o criminoso a delinqüir, o controle social do ato criminoso, personalidade do criminoso e a maneira de ressocializá-lo bem como oferecer ao estado informações que possam ser utilizadas nas políticas criminais e sociais, afim de diminuir trazendo a níveis aceitáveis dentro de uma sociedade a prática de crimes.

Ao falar das penas César Bonesana, o Marquês de Beccaria, em sua obra dos delitos e das penas, já contemplava a necessidade das políticas

criminais para a criação de leis eficazes e preventivas no controle da criminalidade:

> "Entre as penas, e na maneira de aplicá-las proporcionalmente aos delitos, é mister, pois, escolher os meios que devem causar no espírito público a impressão mais eficaz e mais durável, e, ao mesmo tempo, menos cruel no corpo do culpado."

Por sua vez o direito tributário entendido como ramo do direito financeiro e econômico com legislação prevista na constituição e em norma infra-constitucional no Código Tributário Nacional, vem a ser o conjunto de leis que se ocupa da legislação tributária construindo o conjunto de normas referentes à definição de tributos, responsabilidade tributária, cobrança de tributos, abarcando esta cobrança também a fiscalização que traz em si o poder de aplicar penalidades em âmbito administrativo aos contribuintes que do pagamento se esquivam.

Somados aos procedimentos administrativos de aplicação da legislação tributária no tocante à cobrança, fiscalização de tributos e determinação do sujeito passivo, temos a legislação penal extravagante pertinente à matéria tributária codificada em sua principal lei penal 8137/90 denominada lei dos crimes contra a ordem tributária onde assim tipificam tais crimes como os aqui reproduzidos dos artigos 1º e 2º "in verbis":

> **Art. 1°** 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. 2°** 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.

Neste diploma legal cujo conhecimento se faz necessário para o que adiante pretendemos explanar nos deparamos entre outros com a tipificação e suas penas cominadas dos crimes de sonegação fiscal e a redução indevida de tributos, artifícios freqüentemente utilizados principalmente pelas empresas a fim de minimizar ou suprimir num todo o pagamento de impostos.

BECCARIA, já dizia que todas as leis penais devem ser cumpridas á risca para assim os indivíduos que ao descumpri-las tenham a real certeza da sua punição limitando assim a sua conduta:

> "Com leis penais executadas á letra, cada cidadão pode calcular exatamente os inconvenientes de uma ação reprovável; e isso é útil, porque tal conhecimento poderá desviá-lo do crime."

Como sabemos a aplicação da lei penal na esfera tributária é bastante mitigada para não dizer que quase se torna uma opção do criminoso quanto a submeter-se a aplicação do processo penal e da pena, uma vez que nos crimes contra a ordem tributária o inquérito policial e a ação penal estão condicionados ao esgotamento da via administrativa. Além disso a pretensão punitiva do estado com exceções de casos pontuais pode ser frustrada se o sujeito passivo do tributo que praticou fato típico previsto na lei, pagar ou parcelar o objeto do seu crime antes do lançamento do crédito tributário impedindo a constituição da materialidade do crime, conforme entendimento jurisprudencial sumulado pelo excelso pretório.

Súmula Vinculante nº 24 do STF que assim definiu:

> "Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo".

Peculiarmente em comparação com outros, os crimes tributários antes de percorrerem a via judicial e a eles serem aplicadas as sanções cominadas na lei de crimes contra a ordem tributária, inexoravelmente devem desenvolver todo o percurso da via administrativa, para somente depois ser objeto de ação penal.

De forma simples e objetiva podemos concluir que são crimes que podem ser praticados e se descobertos existem mecanismos para livrar-se do processo penal e consequentemente da aplicação das penas prevista na lei penal.

Esta realidade observada à luz da criminologia e considerando-se seus objetos de estudo e suas finalidades sendo aplicadas a lei penal tributária trazem à superfície diversos questionamentos que merecem ser observados.

Na prática atualmente até mesmo os impostos retidos na fonte entre eles a apropriação indébita previdenciária cuja retenção sem o devido repasse aos cofres públicos tendo previsão legal como crime no artigo 168 do código penal e no art. 1º da lei 9983/00 tem sido parcelados pela fazenda pública federal.

Tornando-se assim imprescindível ressaltar que Beccaria que afirmava que o poder público poderia conceder benefícios para livrar o criminoso das penas e do processo legal espalhando assim entre a sociedade a sensação de impunidade para determinados crimes.

> "O direito de conceder graça é sem dúvida a mais bela prerrogativa do trono, é o mais precioso atributo do poder soberano; mas, ao mesmo tempo, é uma improbação tácita das leis existentes [...] e que por um ato de cega benevolência pronuncia um decreto geral de impunidade."

CAUSAS DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Na órbita de estudo da ciência criminológica bem como na aplicação de lei penal os motivos que levam o indivíduo a cometer um crime é objeto de estudo de relevante importância. A criminologia bem define estas causas como sendo de origem endógenas ou exógenas.

No tocante aos crimes aqui analisados sem dúvida as causas exógenas são predominantes na motivação individual de cada criminoso.

Temos como principal motivação à prática dos crimes contra a ordem tributária na grande maioria das vezes, o objetivo de evitar os efeitos danosos da alta carga tributária imposta aos contribuintes no Brasil. Observemos que a injusta imposição de cobrança de tributos pelo fisco, penalizando a atividade econômica e reduzindo seus lucros, de forma direta encorajam o contribuinte a sonegar, concluindo-se que o estado "vítima" deste crime tem sua parcela de culpa nos crimes desta natureza.

É perfeitamente explicável a causa dos crimes contra a ordem tributária na obra de Beccaria:

> "[...] o pendor para o crime crescerá em razão da vantagem que cada um descobre no abuso do mesmo."

Alguns dos fundamentos principiológicos básicos da ciência denominada criminologia quando defendidos como essências sua adoção pelo estado a fim de que a aplicação da lei penal seja justa são ignorados, dentre eles o princípio da defesa dos interesses sociais pelo qual as leis deveriam atender os interesses sociais da coletividade. A carga tributária atinge a todos sem exceção que de forma direta ou indireta estão vulneráveis a ela enquanto consumidores de bens e serviços muitos deles imprescindíveis a dignidade humana. Tanto os contribuintes pessoas físicas ou jurídicas se sujeitam aos rigores da carga tributária, sendo certo que o contribuinte pessoa jurídica tributado além da sua capacidade tem como último recurso desaguar o excesso de impostos ao qual tem que se submeter para exercer sua atividade econômica em seu consumidor final, e este não tem onde se socorrer. Desta forma alguns bens se tornam inatingíveis, e de outros tem seu suprimento racionado.

É necessário um estudo crítico que é o papel da criminologia crítica bem defendida por Baratta(1999) com uma análise mais profunda do sistema penal, das questões criminais postas na sociedade com uma avaliação de todo o cenário político-econômico e somente assim será possível chegar as razões e aos problemas sociais que envolvem o fenômeno da criminalidade na esfera tributária.

Deste raciocínio se depreende que ao sonegar impostos, temos como pano de fundo a má distribuição de carga tributária, a voracidade e peso excessivo desta sobre o coletivo social conduzindo ao crime tributário.

A FUNÇÃO DA PENA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

A pena tem função de grande importância na ciência da criminologia uma vez que deve aplicar seus efeitos sobre o indivíduo e distribui-los

indiretamente sobre a coletividade exercendo sobre esta um efeito pedagógico reprimindo nos demais os impulsos que conduzem a pratica daquele crime.

Considerando-se a função da pena nos fundamentos criminológicos e sua aplicação nos crimes contra a ordem tributária verificamos que tem pouca ou nenhuma função, seja pela falta de aplicabilidade ou até mesmo pelo desconhecimento generalizado da coletividade em relação a matéria criminal tributária e sobre esse desconhecimento Beccaria em sua obra já dizia

> "Felizes as nações entre as quais o conhecimento das leis não é uma ciência."

Sobre os crimes relacionados ao fisco Beccaria também fez referência no seu livro dos delitos e das penas, no capítulo XL, intitulado Do Espírito do Fisco, onde demonstrava o tratamento do Estado com os crimes cometidos contra o fisco. Pela sua narrativa em relação a situação que era predominante na Europa no século XVIII, e atualmente pouco se diferencia como se percebe pelo trecho abaixo extraído:

> "Houve um tempo em que todas as penas eram pecuniárias. Os crimes dos súditos eram para o príncipe uma espécie de patrimônio [...] Os julgamentos não eram, então, nada menos do que um processo entre o fisco que percebia o preço do crime, e o culpado que devia pagá-lo. Fazia-se disso um negócio civil, contencioso, como se tratasse de uma querela particular, e não do bem público..."

Ademais ninguém tem medo de sonegar impostos ou cometer qualquer outro delito em esfera tributária, o que reduz a prevenção geral da pena a nenhum efeito.

Somando-se a estes fatores temos as possibilidades já mencionadas de se esquivar da punição e até mesmo do processo penal através de pagamento ou parcelamento do ilícito tributário.

PERFIL DO CRIMINOSO

Não é possível traçar um único perfil criminológico e aplicá-lo a todos indistintamente, já que estamos diante de um comportamento de grande maioria dos cidadãos e não se trata também do criminoso definido por Baratta (1999) como sendo o estigmatizado, tornando o seu perfil obscuro perante a sociedade e às ciências criminológicas, dificultando a diferenciação entre o criminoso e o não-criminoso não existindo estatísticas e mesmo se houvessem não refletiriam a realidade sobre tais crimes e estariam fortemente sujeitas dentro do que se denomina em criminologia como sendo "cifra negra da criminalidade".

O método empírico utilizado na criminologia é o que mais se aproxima da realidade com técnicas avaliando casos e fatos um a um, analisados particularmente para assim desenvolver controles criminais adequados que foi bem defendido por Enrico Ferri e também técnicas dedutivas com deduções lógicas partindo do geral para os casos particulares.

É de extrema necessidade o emprego das técnicas de experiências empíricas para a construção de uma base de dados científicos extraindo afirmações científicas, as estatísticas, tão valorizadas na ordem criminal sobre o crime e o próprio criminoso dando bases para a criação de políticas criminais eficazes e seu controle social.

Nos deparamos diante de um crime sem estatísticas e tão peculiar, sem definição conclusa de perfil criminológico já que o indivíduo que comete o crime tributário está circulando em todas as classes sociais, podendo ser pessoa física ou jurídica não recebendo nenhum tipo de assédio penal ao violar o contrato social não se tratando de um criminoso nato estando inserido dentro de um contexto social comum a todos os meios.

VÍTIMA

A análise da vitimização tão necessária e imprescindível saindo da criminologia ganhando status de ciência autônoma com intuito de estudar as relações vítima-criminoso. Essa mesma relação é muito complexa e minuciosa nos crimes contra a ordem tributária onde temos o indivíduo ou empresa figurando como criminoso e o Estado lesado no papel de vítima sendo necessário para tais casos específicos outros processos e níveis de vitimização além dos já conhecidos : vitimização primária, secundária e terciária já que é existente outros níveis além do delito.

É possível que a vítima e criminoso troquem os seus papéis nesses tipos de delitos, até porque os reais motivos e expectativas do criminoso não é conhecido do Estado e hoje a figura da vítima é vista de outros prismas contribuindo para essa evolução as teorias marxistas surgidas no século XX na qual o criminoso é uma vítima no contrato social, da desigualdade social até mesmo o advento da criminologia crítica baseadas nas idéias marxistas com pressupostos de rotulações para demonstrar o conflito social.

Não podemos deixar de ressaltar que a vitimologia avançou juntamente com os avanços tecnológicos-científicos podendo em diversos casos a vítima contribuir significativamente na ação criminosa e dentro da órbita dos delitos tributários o Estado (vítima) pode estar moldando o criminoso não assegurando a ele o princípio da igualdade diante da sua capacidade contributiva.

Na ciência da vitimologia podemos compreender o papel desempenhado pela vítima no fenômeno da vitimização .

CONCLUSÃO

Percebe-se que a complexidade do estudo criminológico em relação aos crimes tributários mereceriam até mesmo um foco específico e mais profundo dentro da criminologia devido aos diversos fatores que influenciam tais crimes. O contexto político, econômico e social causam reflexos neste tipo de crime merecendo ser bem analisado pela criminologia crítica para que seja realizada corretamente suas propostas teóricas, pois quando o contribuinte se sente sobrecarregado em suas obrigações para com o estado e em contraponto não tem o retorno esperado de sua contribuição com impostos em forma de saúde, educação, segurança e outros bens jurídicos fundamentais tutelados pela constituição e que em tese seriam a contraprestação obrigatória pelo imposto pago.

Ademais todo cidadão de forma direta ou indireta participa desta conduta quando simplesmente vai a uma padaria, compra um litro de leite para seu café da manhã e não exige a devida nota fiscal sobre aquela compra, ou mesmo quando aufere algum rendimento de maneira informal distante dos controles do fisco e não os declara a fim de recolher os tributos que sobre eles recaem.

Portanto a aplicação das teorias puras da criminologia sobre os crimes contra a ordem tributária são de extrema complexidade, uma vez que os papéis se confundem de vítima e criminoso, e os elementos deste crime não se resumem de forma simples e clara, envolvendo fatores diversos tais como política fiscal, direitos constitucionais e outros diversos se observamos que a finalidade dos tributos são a manutenção administrativa do estado e a contraprestação deste estado em benefício do contribuinte nas áreas de sua obrigação e assim como sabiamente mencionado por Baratta (1999) não é defendido a todos os cidadãos igualmente os bens essenciais.

Sem dúvida a famosa reforma tributária que nunca acontece se apresenta como um elemento essencial a resolução de parte do evento criminoso, tributando de forma justa, bem distribuída e de acordo com a capacidade contributiva de cada um, além de oferecer a sociedade o retorno

esperado pelo pagamento de impostos que é direito do contribuinte e dever do estado. Na verdade o que temos é a aplicação mitigada das leis penais tributárias enquanto se adia indefinidamente uma reforma tributária.

A prática dos crimes tributários é tão nocivo ao criminoso quanto á sociedade a medida que consideramos que mesmo cumprindo suas obrigações tributárias, o Estado não lhe garante a contra prestação devida assim ao praticar o crime tributário o indivíduo estará prejudicando a si mesmo e até mesmo para Beccaria:

> "Toda espécie de delito é nociva à sociedade, mas, nem todos os delitos tendem imediatamente a destruir. É preciso julgar as ações morais por seus efeitos positivos e Ter em conta o tempo e o lugar ..."

REFERÊNCIAS

BARATTA, Alessandro. **Criminologia crítica e crítica do direito pe**nal. 2º ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, P.162/215.

BECCARIA, Cesare Bonesana. **Dos delitos e das penas.** Tradução Nelson Jahr Garcia, Edição Eletrônica, Ed. Ridendo Castigat Mores, 2000, P.34/186.

GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Antonio; GOMES, Luis Flávio, **Criminologia**, P.33