

BREVE EXPLANAÇÃO ACERCA DOS “CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA”

Luiz Fernando Vescovi

Bacharel em Direito – UnicenP

Especialista em Geopolítica e as Relações Internacionais – UTP

Pesquisador do Núcleo de Estudos em Direito Internacional da UFP e da ABDConst

Integrante do escritório de advocacia “Eliseu Vescovi e Advogados Associados”

luizfernandovescovi@bol.com.br

RESUMO

O presente trabalho tem por escopo a investigação do instituto dos “crimes contra a ordem tributária” em seu sentido amplo, ou seja, a busca de idéias e apreensão de maior aceção sobre o mesmo, transcorrendo acerca das conceituações e legislação vigente, elaborando, ainda, a crítica sobre essa espécie de crime bastante difundido atualmente. Compreender, de forma sucinta, sua caracterização em âmbito jurídico e, por fim, retirar as conclusões atinentes ao que dispõe, apontando algumas soluções para que tais tipos penais sejam, ao mínimo, atenuados.

Palavras-chave: Direito penal econômico. Crime tributário. Ordem tributária.

INTRODUÇÃO

Com o advento das grandes empresas, em âmbito nacional ou internacional, e das movimentações financeiras de cifras bastante elevadas, não poderia deixar de vir à tona, no que tange à esfera penal tributária, delitos de ordem econômica com intuito de se desviar verbas volumosas, inclusive por parte daquele que fora incumbido de resguardar o bem jurídico imediato da ordem tributária em questão, a saber: o administrador do Patrimônio Público.

É certo, inclusive, que a ordem econômica (em sentido amplo) não pode ser atingida de maneira direta, mas sim indiretamente, por atos que venham a ferir tal ordem.

O ataque a essa esfera de bens jurídicos, caracterizados como *supra-individuais*, se apresenta um tanto quanto facilitado quando ao agente torna-se de grande veemência buscar meios delituosos para se atingir ao fim pretendido; além da proteção do patrimônio próprio, vem a ser o de amarratar o bom funcionamento da ordem tributária com desvios e/ou outras formas ilegais de utilização de seu poder para a prática destes.

Não obstante, tais crimes também podem vir a ser praticados por agentes particulares, ainda que tal prática não seja levada a cabo de forma tão simples, na medida em que demanda alto conhecimento técnico para a sua consecução. Assim, por exemplo, quando provenientes de atos ilícitos praticados contra algum órgão ou setor público, ou mesmo acerca de fatos que venham a resultar de alguma forma de supressão ou mesmo a redução de um tributo ou de uma contribuição necessária.

É dessa forma, sob um prisma mais pragmático, que se caracteriza crime de ordem tributária cometida por particular, tal como a consecução em plano setorial público, também objeto de análise do presente trabalho.

LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

Como resultado aos adventos já referidos (tanto na esfera da criação de novas empresas quanto acerca da proliferação de crimes de ordem tributária), se fez necessária a promulgação de uma legislação específica do tema, na qual se viesse a tipificar os crimes, em âmbito tributário, de maneira individualizada, dando a estes as penas e sanções que lhes são devidas.

A lei referida foi promulgada e publicada em data de 27 de dezembro de 1990, durante o Governo Collor, sob o n.º 8.137, com a tipificação de dez condutas constituidoras de crimes em sentido tributário (além dos crimes contra a ordem econômica e as relações de consumo), descritas logo em seus dois primeiros artigos e respectivos incisos.

No que se refere à forma de execução da lei ao caso *in concreto*, tem-se especificidades que devem ser respeitadas, observando a necessidade de se aplicar aos crimes tipificados, por exemplo, nos incisos I a IV, em conformidade com o *caput* do art. 1º da Lei, o que faz com que se projetem dificuldades para a sua realização no plano prático.

A legislação pertinente aos “crimes contra a ordem tributária” aqui em análise está dividida em “crimes praticados por particulares”, que são aqueles descritos nos arts. 1º e 2º, listados em seus respectivos incisos. Já no art. 3º, a descrição típica fica destinada às ações ilícitas praticadas por funcionários públicos no exercício de suas atividades e/ou atribuições.

Andrade Filho (1995, p. 119) descreve sobre a ofensa que a lei tributária sofre quando da efetivação de um crime tido como “de ordem tributária”, dando, dessa forma, ênfase ao delito tributário como condição *sine qua non* da consecução do tipo penal, *in verbis*:

⁴⁰ Conhecimento Interativo, São José dos Pinhais, PR, v. 3, n. 1, p. 39-46, jan./jun. 2007

Portanto, os crimes contra a ordem tributária ofendem o bem jurídico tutelado pela lei penal da mesma forma como ofendem a legislação tributária. Por tais razões, a infração à legislação tributária é pressuposto para a ocorrência do crime, daí por que é necessário que antes de tudo tenha ocorrido o lançamento tributário eficaz. (ANDRADE FILHO, 1995, p. 119).

Entretanto, em âmbito mais restrito de apreciação, no que concerne a aplicação efetiva da lei n.º 8.137/90 a despeito do crime de omissão de recolhimentos de tributos e contribuições necessárias, por parte do agente ativo do delito, têm-se os ensinamentos de Bertoluci (2000, p. 149):

(...) Torna-se fundamental que os aplicadores da Lei n.º 8.137/90 adentrem nas circunstâncias de cada fato específico. Importante, neste sentido, conhecer o ciclo produtivo da atividade econômica na qual está inserido o devedor. O ‘deixar de recolher tributos ou contribuições devidas’ pode resultar do propósito puro e simples de não adimplir ou, então, da absoluta impossibilidade material de fazê-lo à míngua de recursos financeiros, ou, talvez, da decisão do contribuinte em utilizar os recursos de que dispõe para efetuar outros pagamentos indispensáveis para que a empresa continue em atividade.

Com as exposições de cunho crítico, elaborada por ambos os autores acima citados, verifica-se a real preocupação de que se deve deparar quando do intuito em buscar o aniquilamento da prática ilícita destes crimes de grande potencial ofensivo, desde a sua origem.

Assim, não se pode deixar para “remediar” atos que têm por finalidade ferir a ordem tributária somente após estes já terem sido sucedidos, sob pena de vir a fomentar ainda mais a concretização desse tipo penal, por não haver uma fiscalização eficiente e sancionadora o bastante, digna de combate efetivo dos crimes em estudo.

De tal maneira, faz-se nítida a aceitação de que a necessidade de se ter uma legislação específica para a tipificação dos crimes de grande porte, como os são os “crimes contra a ordem tributária”, é de bom grado, senão obrigatória, para que se prospere a esperança de que tais atos não venham a se tornar regra, com o passar dos tempos.

Para um maior apaziguamento desta ordem, por meio estatal, é preciso colocar à frente algo acima dos interesses particulares, que é justamente o trâmite normal da ordem tributária, como um todo.

CONCEITUAÇÃO PRÁTICA DOS “CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA”

No campo teórico-legal, o art. 1º da Lei n.º 8.137, de 1990 descreve o crime “contra a ordem tributária”, acerca da sua constituição, arrolando, neste, os tipos penais. Para tanto, a constituição típica se faz quando da supressão ou redução do tributo, contribuição social ou qualquer acessório.

De toda sorte, afirma Prado (2004, p. 27) que sua caracterização conceitual (de “ordem econômica”) se faz de natureza ambígua, em consonância ao objeto, utilizado, por vezes, sob os planos *lato* ou *strictu*:

O conceito de ordem econômica, de natureza ambígua, como objeto da tutela jurídica, costuma ser expresso de forma estrita e ampla. Na primeira, entende-se por ordem econômica a regulação jurídica da intervenção do Estado na economia; na segunda, mais abarcante, a ordem econômica é conceituada como a “regulação jurídica da produção, distribuição e consumo de bens e serviços”.

No entanto, fica no presente trabalho delimitada a conceituação da expressão “crimes contra a ordem tributária” e sua aplicação efetiva; estando assim, tão-somente esboçada a crítica do autor supracitado frente à expressão “ordem econômica”.

No que se refere aos tipos possíveis para a prática dos “crimes contra a ordem tributária”, Souza (2000, p. 143) pondera duas, que se apresentam transcritas a seguir:

A partir da edição da Lei nº 8.137/90, pode-se falar de dois tipos de crime contra a ordem tributária, a saber: a) supressão ou redução de tributo, ou sonegação fiscal, como antes era denominado (art. 1º, Lei nº 8.137/90) e b) apropriação indébita de tributo (art. 2º, Lei 8.137/90). Os envolvidos processualmente com esses crimes são: a União (tributos federais) ou Estados-membros (ICMS); os Ministérios Públicos federal ou estaduais, pois a ação penal é pública; e, finalmente, o contribuinte.

De acordo com a compreensão de Corrêa (1996, p. 73) acerca das considerações explicitadas pela lei dos crimes tributários, no que concerne aos delitos contra a ordem tributária, elencam-se duas situações fáticas em detrimento à Lei n.º 4.729/65, atualmente derogada pela legislação analisada no presente estudo:

A lei atual, de n. 8.137, adotou técnica legislativa diferente. Tanto assim que considera delitos contra a ordem tributária duas situações fáticas: a primeira “suprimir tributo ou contribuição ou acessório” mediante as condutas que consigna como a “supressão” ou a “redução”. Depois é que estabelece as sub-condutas que podem levar à sonegação, estas constantes de *numerus clausus*.

Os ensinamentos dos juristas, ora delineados, reiteradamente demonstram a necessidade de haver uma classificação “limitadora” do que sejam esses tipos penais (de sentido “criminal tributário”), pelo fato de estes estarem em constante *premeditação*, no dias de hoje. Assinalá-los, tal como compreender sua função conceitual, é indispensável para que se tenha em mente maneiras de como dismantelá-los, com efetivo poder sancionador.

Para tanto, no plano prático, pode-se caracterizar “crimes contra a ordem tributária” como aqueles que têm por escopo a deturpação de uma forma organizacional tributária, por vias ilícitas, para com isso se retirar proveito pecuniário próprio, induzindo, dessa forma, a erro a própria ordem tributária.

Tal assertiva se releva no fundamento de que a administração se tem prerrogativas fáticas de garantir a ordem econômica de determinado setor (seja ele em âmbito público ou privado), não pode portanto este “corpo maior”, que é a própria ordem tributária, estar sob uma tutela vulnerável a atos ilícitos.

CRÍTICA ELABORADA A RESPEITO DOS CRIMES DESCRITOS NA LEI N.º 8.137/90

O estudo de crimes (tipificados na legislação penal), via de regra, desperta grande interesse entre os cultores da área jurídica, como um todo. Porém, quando se trata de matéria em que envolva um interesse *supra-individual*, como é o caso do presente, ressalta ainda mais o mérito de sua análise.

Isto se mostra com maior intensidade em obras que descrevem, de maneira específica, um diagnóstico profundo, elaborado por renomados juristas na área tributária. Um dos maiores exemplos é a obra de Ferreira (2002, p.14-15), quando explicita sua crítica minuciosa no que tange aos “crimes contra a ordem tributária”:

Os crimes tributários vêm despertando a atenção dos estudiosos do direito nos últimos anos, ante as criativas manobras evasivas do contribuinte, capazes de excluir expressivos recursos dos cofres estatais, contrapostas à multiplicação de tarefas cometidas ao Estado na atualidade, a qual cria a necessidade de aumentar sua capacidade de arrecadação tributária. (FERREIRA, 2002, p. 14).

E continua descrevendo acerca do “dano social” que tais tipos penais vêm acarretando:

(...) Por outro lado, o dano social provocado pelos crimes tributários não pode ser subestimado, pois o ‘custo econômico de um só destes delitos pode ser maior que o de todos os furtos e roubos que se cometem em um ano no país’. (FERREIRA, 2002, p. 15).

Fica evidente, por este prisma, uma preocupação sobre estes crimes de bem jurídico *supra-individual* que pairam constantemente sobre a ordem econômica nacional. Isso porque fatos de grandes proporções, quando da ocorrência de um desses tipos penais, trazem uma descaracterização no plano econômico, que por vezes pode não voltar ao seu *status quo*.

De toda sorte, a fenda aberta, por conta de atos delituosos em face da ordem tributária, descreve um elevado grau de dano, tido como “dano social”, que não pode deixar de se levar em conta. A par disso, quando do conhecimento desses atos inescrupulosos, proporciona certo “ar de perplexidade” por parte do contribuinte.

Por fim, fica disposta a necessidade imediata da caracterização absoluta e efetiva dos tipos penais de interesse acima do particular. Com a vontade de se proteger, acima de qualquer hipótese, a magnitude da circulação tributária, com o primado do interesse *supra-individual* em detrimento da veemência privada, sob o prisma da *voluntas legis* em alcançar tal “perfeição jurídica”.

CONCLUSÃO

Os crimes ditos “contra a ordem tributária” se alastram de maneira constante e com uma velocidade tamanha que, por muitas vezes, o Direito Penal acaba por não alcançá-los. Crimes são cometidos e praticados, bem como imaginados, a todo tempo, e com especializações em matérias de forma bastante restrita. Fica, dessa forma, cada vez mais dificultoso ao Poder Judiciário e ao órgão policial competente, localizar e desvendar crimes dessa grandiosidade.

No que se refere à forma de como a presente matéria mostra-se explicitada, é de se concluir, a partir daí, que os crimes contra a ordem tributária apresentam-se, atualmente, bastante organizados e cada vez mais projetados, com o fim de burlar, de maneira mais astuta, as leis hoje vigentes.

No entanto, mesmo sendo crimes de dimensões exorbitantes, sempre se tem a possibilidade de atenuar seus efeitos. Essa é a verdadeira vontade das leis que tutelam bens *supra-individuais*, como é o caso da Lei n.º 8.137/90, dentre outras.

O fato de existirem atos ilícitos dessa natureza na esfera jurídica não descaracteriza a necessidade de existirem legislações específicas para se alcançar o bem pretendido com elas, a saber: uma autêntica ordem de determinado campo *supra-individual* que, no caso em tela, é a própria ordem tributária.

Porém, com a possibilidade de uma efetiva atuação dos órgãos antes referidos, tem-se a noção de que tais atos ilícitos venham a perder as devidas proporções que detém, na atualidade, trazendo à tona o “desnorteamento” e as desconstituições desses grandes blocos de criminosos organizados, dando, assim, melhor rumo às frentes econômicas do país.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

BERTOLUCI, Marcelo Machado. O crime de omissão de recolhimento de tributos e contribuições: aspectos críticos. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre: Síntese, p. 147-154, jul./ago. 2000.

CORRÊA, Antonio. **Dos crimes contra a ordem tributária** (comentários à lei n. 8.137, de 27-12-1990). 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Dialética, 2002.

FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002.

GULLO, Roberto Santiago Ferreira. **Direito penal econômico**. 2. ed. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). **Crimes contra a ordem tributária**. 3. ed. atual. – São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1998. – (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 1).

PODVAL, Roberto (org.). **Temas de direito penal econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

SOUZA, Nelson Bernardes de. Crimes contra a ordem tributária e processo administrativo.

Jus Navigandi, Teresina, a. 1, n. 8, mar. 1997. Disponível em:

<<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1311>>. Acesso em: 02 mar. 2005.

SOUZA, Paulo Olímpio Gomes de. Crimes fiscais: duas divergências a serem superadas. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre: Síntese, p. 143-146, jul./ago. 2000.