

**O MACRODIAGNÓSTICO DA SONEGAÇÃO FISCAL: UM ENSAIO SOBRE A TEORIA DAS ASSOCIAÇÕES DIFERENCIAIS DE EDWIN SUTHERLAND, OS MODELOS PSICOSSOCIAL E DE INCLUSÃO SOCIAL DE CRIMINOLOGIA CLÍNICA E SUAS RELAÇÕES COM A TEORIA DA AÇÃO COMUNICATIVA, DE JÜRGEN HABERMAS.**

**THE MACRODIAGNOSTIC OF TAX EVASION: AN ESSAY ON THE SUTHERLAND'S DIFFERENTIAL ASSOCIATION THEORY, CLINICAL CRIMINOLOGY MODELS OF PSYCHOSOCIAL AND SOCIAL INCLUSION AND ITS RELATIONS WITH JÜRGEN HABERMAS'S THEORY OF COMMUNICATIVE ACTION.**

Fernanda Matos Badr<sup>1</sup>

Tarsis Barreto Oliveira<sup>2</sup>

**RESUMO**

O presente artigo propõe uma análise criminológica da sonegação fiscal. Para este efeito, serão analisadas a Teoria das Associações Diferenciais, de Edwin Sutherland, o Modelo Psicossocial e o Modelo da Inclusão Social de criminologia clínica, para, ao final, traçarem-se possíveis paralelos com a Teoria da Ação Comunicativa, de Jürgen Habermas. Destaca-se, nesta análise, o efeito comunicacional da criminalidade nas condutas e hábitos transmitidos culturalmente e sua influência na modificação de comportamento dos sujeitos sociais a partir de influências de aspectos sociológicos e ambientais sobre o criminoso. Tomando-se como base o caráter comunicacional deste fenômeno, promove-se uma relação dessas teorias com a visão habermasiana do agir comunicativo. Por fim, faz-se uma análise da legitimidade da sanção penal frente aos destinatários da norma tributária, com especial relevo para o crime de sonegação fiscal.

**Palavras-chave:** Sonegação fiscal. Teoria das associações diferenciais. Ação comunicativa. Criminalidade. Legitimidade.

**ABSTRACT**

This present article has as its goal a criminological analysis of tax evasion crime. For such purpose, we will analyse Edwin Sutherland's Differential Association theory. At the end, we will establish links between this theory and Jürgen Habermas' Communicative Action Theory. In this context, we will analyse the communicative effect of criminality over conducts and habits culturally transmitted and its influences over citizens on the perspective of sociological and environmental aspects over criminals. Taking into account communicative aspects of this phenomenon, we will establish links between such theories and Habermas' perspective of

---

<sup>1</sup> Doutoranda em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR-CE). Mestre em Direito Ambiental pela Universidade do Estado do Amazonas (UEA/AM). Especialista em Direito e Processo Tributário pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR-CE). Especialista em Direito Público com ênfase em Direito Constitucional e Administrativo pela Escola Superior de Advocacia do Amazonas (ESA/OAB-AM). Assessora Jurídica no Tribunal de Justiça do Estado do Tocantins. Professora de Direito Tributário.

<sup>2</sup> Doutor em Direito Público pela UFBA. Mestre em Direito Econômico pela UFBA. Professor Adjunto de Direito Penal da Universidade Federal do Tocantins. Coordenador e Professor do Curso de Mestrado em Prestação Jurisdicional e Direitos Humanos da UFT. Coordenador e Professor do Curso de Especialização em Ciências Criminais da UFT. Editor Científico da Revista de Direito da Escola Superior de Magistratura Tocantinense. Parecerista da Revista Jurídica da Presidência da República. Palestrante e autor de obras jurídicas.

communicative action. At the end, we will make an analysis over the legitimacy of legal penalties imposed over tributary criminals, specially concerning to the tax evasion crime.

**Keywords:** Tax evasion. Differencial association theory. Communicative action. Criminality. Legitimacy.

## 1 INTRODUÇÃO

As *social learning theories* ou teorias da aprendizagem social consubstanciam que a conduta delituosa pode ser aprendida, tal como os demais comportamentos e atividades lícitos, mediante um complexo processo comunicacional de transmissão cultural e de construção, por meio da interação e compartilhamento de experiências com indivíduos e grupos.

Tem-se que o indivíduo internaliza a um só tempo o ato ou conduta delitiva e os próprios valores criminais correlatos, os impulsos, bem como as técnicas comissivas e os mecanismos subjetivos de racionalização (justificação ou autojustificação) da prática proibida.

Preliminarmente, cumpre obter-se que em meio a tantas teorias da aprendizagem social elaboradas por diversos e renomados estudiosos, tais como a *teoria da ocasião diferencial*, de Richard Cloward e Lloyd Ohlin<sup>3</sup>; *teoria da identificação diferencial*, de Daniel Glaser<sup>4</sup>; *teoria do reforço diferencial*, de Clarence Ray Jeffery<sup>5</sup>; *teoria do condicionamento operante*, de Burrhus Skinner<sup>6</sup>, também refletida por Ronald Akers<sup>7</sup>; *teoria da neutralização*, sustentada por Gresham Sykes e David Matza<sup>8</sup>, entre outras, centra-se, o presente estudo, na *Teoria das Associações Diferenciais* desenvolvida por Edwin Hardin Sutherland (1883-1950), sociólogo americano e um dos mais influentes criminólogos do século vinte, que continuou sendo popularizada por Donald Cressey, porquanto dedicou pioneiramente suas investigações à criminalidade do colarinho branco (*white collar crime*), bem como à delinquência econômica, temáticas afetas aos ilícitos tributários. Neste contexto, abordam-se os modelos psicossocial e clínico de inclusão social, apresentando-se, em seguida, os possíveis liames entre estas concepções e a Teoria da Ação Comunicativa, preconizada pelo filósofo alemão Jürgen Habermas.

---

<sup>3</sup> Em *Delinquency and opportunity: a theory of delinquent gangs*.

<sup>4</sup> Em *Social deviance e Crime in our changing society*.

<sup>5</sup> Em *Crime prevention through environmental design*.

<sup>6</sup> Em *The shaping of behaviour e Reflections on behaviorism and society*.

<sup>7</sup> Em *Social learning and social structure: a general theory of crime and deviance*.

<sup>8</sup> Em *Delinquency and drift*.

Com efeito, reproduzindo o que acertadamente já fora afirmado por Arnaldo Vasconcelos (2001, p. 76), “toda obra intelectual é incompleta por definição”, razão pela qual também este estudo não pretende – e nem poderia – esgotar o assunto a que se dedica. Entrementes, busca trazer os apontamentos básicos da teoria das associações diferenciais, articulando-a ao modelo psicossocial de criminologia clínica e ao modelo de criminologia clínica de inclusão social para, ao final, confrontar estas propostas à luz da perspectiva habermasiana do agir comunicativo. As reflexões aqui empreendidas tratarão da sonegação fiscal como ilustração dos posicionamentos teóricos expendidos, abordando os efeitos comunicacionais produzidos sobre os destinatários das normas jurídicas tributárias relacionados à sonegação fiscal.

## 2 OS LINEAMENTOS DA TEORIA DAS ASSOCIAÇÕES DIFERENCIAIS DE SUTHERLAND

Tem-se, em Sutherland, o comportamento criminoso como resultado de um processo de transmissão cultural. Os indivíduos, em razão da interação com outros, apreendem valores, condutas, técnicas e motivação para a prática desviada. Sustenta o referido autor que o comportamento desvirtuado não pode ser atribuído a disfunções ou inadaptação dos *protagonistas* da *lower class*, mas à efetiva aprendizagem axiológica criminal, plausível de irromper em qualquer cultura ou classe social, tais como na *upper class*.

Infere-se do pensamento *Sutherlandiano* o desenvolvimento do indivíduo como fruto de uma construção social, em contínua remodelação a depender do contexto interacional com outras pessoas. De acordo com Shecaira (2012, p. 173), “a teoria da associação diferencial assenta-se na consideração de que o processo de comunicação é determinante para a prática delitiva. Os valores dominantes no seio do grupo ‘ensinam’ o delito”.

Com efeito, encontra-se a teoria das associações diferenciais alicerçada em nove princípios ou proposições basilares intimamente relacionadas entre si, bem como à perquirição do processo mediante o qual imerge a pessoa na prática ilícita, sucintamente a seguir expostos.

A primeira proposição postula que o comportamento criminoso é aprendido. Ou seja, da mesma forma que o indivíduo aprende a amarrar os cadarços do sapato, pode aprender a violar uma fechadura. Ressalte-se, por oportuno, que o referido comportamento criminoso não

é inventado ou hereditário<sup>9</sup>; ao revés, as habilidades e técnicas são adquiridas ao longo da vida por meio de um processo de aprendizagem. De acordo com Sutherland (1949, p. 12), “qualquer pessoa pode aprender qualquer padrão de comportamento que seja capaz de executar. Ela assimila inevitavelmente da cultura ambiente êsse comportamento” (sic).

Na segunda proposição, Sutherland refuta a necessidade de que os criminosos e delinquentes devem testemunhar a conduta delitiva para capacitarem-se a exercitá-la, mas difunde que esta decorre da interação social e da comunicação. É de dizer, da mesma forma que, por exemplo, dentro da estrutura familiar, o indivíduo é instruído a obedecer a regras por meio do processo comunicacional, o mesmo se dá em se tratando de aprendizagem sobre atividades criminosas. Pode-se, inclusive, conhecer muito mais acerca de práticas delitivas e/ou *modus operandi* por meio deste processo de discussão do que efetivamente presenciando-as. (SUTHERLAND, CRESSEY, p. 123) Em comentário, Shecaira ressalta tratar-se de “uma resposta comportamental que responde a um estímulo não automático (estímulo reativo), mas sim operante, resultante de um filtro determinado pelos efeitos ambientais passados e presentes”. (2012, p. 174)

Na terceira proposição, bem atrelada à segunda, em análise às constatações de Shaw e McKay<sup>10</sup>, Sutherland argumenta que o expressivo quinhão de aprendizagem no crime decorre da interação com membros de grupos íntimos, pessoais, atestando que os métodos de comunicação impessoal, tais como a televisão ou jornais, são menos influentes ou eficazes no processo de aprendizagem. Infere-se da aludida constatação que o fator confiança está na base das interações sociais que instigam o fenômeno criminoso. (SUTHERLAND, CRESSEY, p. 123)

Na quarta proposição, o sociólogo americano descreve a forma como, no decorrer do processo em alusão, são igualmente internalizados, além das habilidades e técnicas comissivas necessárias ao cometimento do ilícito, os “motivos, impulsos, racionalizações e atitudes” que “acompanham” o comportamento. Este princípio salienta a existência de um elemento ou componente subjetivo no sentido de que os indivíduos, igualmente, assimilam as atitudes sociais, culturais e psicológicas que “impelem” a uma violação da lei. Tem-se aí, de certa forma, que os valores, outrossim, são introjetados antes e para a prática desviada. Contudo,

---

<sup>9</sup> “[...] uma pessoa não participa do comportamento criminoso sistemático por herança. Nenhum indivíduo herda tendências que fazem dêle inevitavelmente criminoso ou respeitador da lei. Também, a pessoa que não está já treinada no crime não inventa o comportamento criminoso sistemático. Embora a personalidade inclua certamente um elemento de inventividade, uma pessoa não inventa um sistema de comportamento criminoso a menos que tenha tido treino nessa espécie de comportamento, do mesmo modo que não faz invenções mecânicas sistemáticas a menos que tenha tido treino em mecânica”. (sic) (SUTHERLAND, 1949, p. 13)

<sup>10</sup> Esses observaram altas taxas de crimes praticados entre membros da sociedade de condições sociais similares.

saliente-se, por oportuno, que tal fato não se dá de forma deliberada, mas eclode-se no próprio processo de aprendizagem. (SUTHERLAND, CRESSEY, p. 123)

Na quinta proposição, encontra-se, mais uma vez, evidenciada a questão da motivação criminosa, como se os indivíduos, cercados por um “conflito cultural” de ideias adversas, estivessem diuturnamente *expostos* a orientações paradoxais acarretando uma espécie de *conflito normativo* no que tange à observância das normas jurídicas. Explica-se. Dentro de uma sociedade complexa, é natural que haja discrepância de entendimentos e valores entre seus membros que ensejam, não raras vezes, conflitos culturais internos e que nem sempre estão de acordo com o que exigem os códigos legais, normativos, reguladores das condutas de seus destinatários. Nesses termos, é possível que indivíduos guiem e empreendam suas ações em desacordo com as normas legais, mas alicerçados em um entendimento consensualmente tido por correto. É de dizer, Sutherland observou que as pessoas estão constantemente submetidas a orientações díspares que necessariamente têm repercussões em seus atos. Exemplifica da seguinte forma:

Se uma pessoa só pudesse entrar em contato com o comportamento legal, seria ela, inevitavelmente, por completo acatadora da lei. Se só pudesse entrar em contato com o comportamento criminoso (o que é impossível, desde que nenhum grupo poderia existir no qual todo comportamento seja criminoso), seria ela, inevitavelmente, por completo criminosa. A situação real acha-se entre esses extremos. (sic) (SUTHERLAND, 1959, p. 14)

Na sexta proposição, definidora da associação diferencial, afirma Sutherland existir maior probabilidade de o indivíduo se tornar delinquente quando “as definições favoráveis à violação da lei *excedem* as definições desfavoráveis à violação da lei”. Percebe-se que se trata, inevitavelmente, de consectário da existência do princípio anterior. De acordo com ela, os indivíduos não se tornam *criminosos* apenas em virtude de contatos com padrões criminais, mas também pelo isolamento de padrões anticriminais, ou seja, não é a quantidade ou duração da exposição do indivíduo à ideologia criminosa o fator determinante para a prática desviada, mas a proporção de definições ou entendimento do crime em si. Sérgio Shecaira (2012, p. 174) elucida a proposição:

[...] quando uma pessoa se torna autora de um crime, isto se dá pelos modelos criminais que superam os modelos não criminais. Os princípios do processo de associação pelo qual se desenvolve o comportamento criminoso são os mesmos que os princípios do processo pelo qual se desenvolve o comportamento legal, mas os conteúdos dos padrões apresentados na associação diferem. Por essa razão, tal processo de interação chama-se associação diferencial. A associação, que é de primordial importância no comportamento criminoso é a associação com pessoas que se empenham no comportamento criminoso sistemático. [...]

Na sétima proposição, tem-se que as *excess definitions* (atitudes, associações, padrões, etc.) são afetadas por quatro fatores, a saber, “frequência, duração, prioridade e intensidade”. Nessa tessitura, as associações diferenciais podem variar de acordo com tais elementos. “Com que frequência”, “por quanto tempo”, “o quão cedo na vida” e “a partir de quem” são fatores importantes a serem considerados como determinantes para a prática criminosa. (SUTHERLAND, CRESSEY, p. 123) Certamente uma criança criada por pais viciados em substâncias entorpecentes, que tenha com eles permanecido por toda a sua vida infantil à adolescência, foi exposta a definições mais intensas de um comportamento desviado que outra que nunca teve qualquer contato com drogas.

A oitava proposição retrata que o processo de aprendizagem da conduta criminosa por associação com padrões criminosos e anticriminosos, abrange todos os instrumentos característicos e ínsitos a quaisquer processos de aprendizagem lícitos, ou seja, não implica tão-somente na “imitação” ou “reprodução” do comportamento desviado, mas também no aperfeiçoamento do mesmo.

Por fim, a nona proposição ressalta que as motivações para a prática criminosa são diversas daquelas perseguidas pelos cumpridores da lei, mas que a criminalidade não pode ser genericamente apontada como resultado de necessidades e valores, tais como o desejo de riqueza ou *status* social. Ou seja, ainda que o comportamento criminoso represente uma expressão dessas necessidades e valores gerais, não pode o fenômeno em apreço ser adequadamente explicado por elas, na medida em que o comportamento não-criminoso é igualmente expressão das mesmas necessidades e valores. Explica-se. Da mesma forma que indivíduos roubam para conseguir dinheiro, trabalhadores honestos trabalham com o mesmo desiderato. Assim, para Sutherland a tentativa esboçada por diversos estudiosos para explicar o comportamento criminoso por unidades e valores gerais é inútil, vez que explicam adequadamente tanto o comportamento criminoso quanto o não-criminoso. (SUTHERLAND, CRESSEY, p. 124)

Ao contrário, para ele a causa básica para o comportamento criminoso sistemático seria a desorganização social (ou organização social diferencial, como denominou na versão final de sua teoria explicativa da criminalidade). Segundo ele:

[...] Desde que a cultura respeitadora da lei é dominante e mais extensiva, poderia ela sobrepujar o crime sistemático, se para esse fim se organizasse. Mas a sociedade organiza-se na maioria dos pontos em torno de interesse de indivíduos e de pequenos grupos. A pessoa acatadora da lei interessa-se mais pelos seus projetos pessoais imediatos, do que pelo abstrato bem-estar social ou pela justiça. Neste

sentido, permite a sociedade que o crime persista em forma sistemática. [...] (SUTHERLAND, 1959, p. 16-17)

Em epítome, Ana Luiza Almeida Ferro sintetiza os princípios até então discorridos:

[...] todo comportamento, para o criminólogo, seja legal ou criminoso, é aprendido em decorrência de associações com outros, dando-se a parte mais importante da aprendizagem no seio de grupos pessoais íntimos. O comportamento criminoso, conquanto exprima necessidades e valores gerais, não é explicado por tais referenciais, posto que o comportamento conformista, não criminoso, reflete iguais necessidades e valores. As fontes motivacionais do comportamento são, portanto, as mesmas tanto para o criminoso como para o conformista, respeitador da lei, morando a distinção no fato de que a persecução dos objetivos, pelo primeiro, se faz com a utilização de meios ilícitos. A associação diferencial emerge, então, como produto de socialização no qual o criminoso e o conformista são orientados por muitos princípios idênticos. As variáveis da frequência, duração, prioridade e intensidade da associação determinam o que é aprendido, sendo que, se são suficientes e as associações, criminosas, a pessoa aprende as técnicas de cometimento de delitos, além dos impulsos, atitudes, justificativas e racionalizações que integram o conjunto de pré-condições para o comportamento criminoso, significando que o desenvolvimento de uma predisposição favorável aos estilos de vida delinquentes é desencadeado pela aprendizagem dessa congêrie de instrumentais. [...] (FERRO, p. 148-149)

É reconhecido mundialmente o mérito das constatações de Sutherland. Não apenas por deixar de analisar o crime como uma disfunção ou inadaptação de pessoas da *lower class*, mas por passar a examiná-lo como um fator social.

Com efeito, inobstante os vários postulados imbricados entre si, conforme afirmado alhures, merece destaque o pensamento Sutherlandiano em alguns deles imiscuídos no que tange aos mecanismos subjetivos de racionalização, que se vislumbram fortemente presentes na sociedade hodierna, notadamente no cometimento de ilícitos tributários, na medida em que os indivíduos que agem em desacordo com a norma penal tributária, especificamente as atinentes à sonegação fiscal, têm forte tendência a justificar os atos delituosos perpetrados, principalmente, perante si mesmos, o que aproxima ou permite a articulação da referida teoria ao modelo psicossocial de criminologia clínica e ao modelo de criminologia clínica de inclusão social.

3 A TEORIA DAS ASSOCIAÇÕES DIFERENCIAIS, A CRIMINOLOGIA CLÍNICA –  
MODELOS PSICOSSOCIAL E DE INCLUSÃO SOCIAL – E O MACRO-DIAGNÓSTICO  
DA SONEGAÇÃO FISCAL

O modelo psicossocial de criminologia clínica proposto pela interação de fatores ínsitos e extrínsecos ao indivíduo, com supedâneo em teorias de bases científicas diversas<sup>11</sup>, alicerça-se numa concepção multifatorial da conduta criminosa.

Sugerido com o escopo de respaldar teoricamente e contextualizar determinadas práticas, de forma reflexiva e fundamentada, surgiu como doutrina tendente a abrandar o pragmatismo arraigado do exercício profissional nos cárceres, formado ao longo do tempo e alicerçado em orientação estritamente médico-psicológica, que *mecanicamente* resiste ao reconhecimento de quaisquer influências extrínsecas aos infratores da lei como decisivas na efetivação de práticas criminosas verdadeiras. (SÁ, 2011, p. 198).

Partindo do pressuposto da autonomia dos fatores extrínsecos em comento, Alvino Augusto de Sá vislumbra algumas decorrências dos contextos ambientais subsumidos na concepção multifatorial, como a busca pela compreensão da conduta criminosa; a negação do predeterminismo e a conseqüente superação do conceito de periculosidade, na medida em que esta se queda estritamente vinculada às condições biopsicológicas do agente; e o reconhecimento da ausência de uma linha divisória entre delinquentes e não-delinquentes, haja vista inexistir um fator típico do delinquente. Elucida o referido autor:

Os fatores de personalidade, os familiares, os socioeconômicos, os culturais podem ser encontrados entre delinquentes e não delinquentes. O que cria condições para o surgimento do comportamento delinquente é o peso destes ou daqueles, dentro de um contexto complexo de interações. (SÁ, 2011, p. 202)

Nesse jaez, sintetiza o citado estudioso que o modelo psicossocial da criminologia clínica perscruta um diagnóstico psicossocial da conduta criminosa, “como expressão de um intercâmbio entre as condições internas do indivíduo e suas condições ambientais, entendidos fatores ambientais não só enquanto metabolizados, mas também como fatores autônomos”. (SÁ, 2011, p. 203).

Por outro prisma, embora se apresentem, em análise perfunctória, semelhantes, o modelo de criminologia clínica de inclusão social diversamente

[...] busca um diagnóstico psicossocial tanto do preso, de sua conduta *criminosa* (agora não mais entendida como crime, mas como conduta *socialmente problemática*), como de todo o complexo contexto no qual ele se encontra inserido, seja no momento do fato, seja ao longo de sua vida. O foco teórico do diagnóstico na Criminologia de inclusão social não é o mesmo que o do diagnóstico no modelo

---

<sup>11</sup> “Uma vem da Psicologia, a proposta do diagnóstico adaptativo, de Ryad Simon. A outra vem da Psicanálise e se refere à teoria das “séries complementares”, de Freud. A terceira vem da Sociologia, tendo como autor Bernard Lahire, e trata do interjogo entre as disposições (internas, resultantes do processo de socialização) e os contextos ambientais” (SÁ, 2011, p. 175)



psicossocial, embora pareça. [...] na Criminologia Clínica de inclusão social, leva-se em conta todo o complexo contexto social do indivíduo, mas como *corresponsável* pela prática do comportamento socialmente problemático. O indivíduo infrator é simplesmente um dos atores da *cena do crime*. (SÁ, 2011, p. 203-204, grifos do autor)

É forçoso concluir, a partir das premissas imanentes aos modelos de criminologia abordados laconicamente, em razão, inclusive, das limitações formais a que este estudo se encontra jungido, que os fatores ambientais podem e repercutem no comportamento do indivíduo sem que tenham sido, necessariamente, internalizados em sua personalidade.

Nesse diapasão, tem-se com o reconhecimento da repercussão dos fatores ambientais sobre o comportamento humano, a superação do predeterminismo e da ideia de “personalidade criminosa”, (SÁ, 2011, p. 207), relegando ao passado, estereótipo radicado em concepção de perpetração de crimes. Entendimento facilmente aquiescido quando se tem como objeto de análise a sonegação fiscal como *crime* contra a ordem tributária.

No que pertine aos comumente buscados diagnósticos, cumpre destacar que o presente estudo, abstrato como se apresenta, foca-se em um amplo segmento social, tratando-se, portanto, de diagnóstico sociológico ou macro diagnóstico.

Como forma de exemplificação de conduta usualmente perpetrada entre indivíduos pertencentes a diversos segmentos sociais e contrária às normas de regência, tem-se a prática do crime de sonegação fiscal como perfeito exemplo de tudo o que já se aventou até este momento.

De acordo com o artigo 1º da Lei nº 4.729/65, constitui crime de sonegação fiscal, entre outras condutas, *prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei.*

O referido dispositivo legal foi parcialmente reproduzido no artigo 2º, I, da Lei nº 8.137/1990, que trata dos crimes contra a ordem tributária e estabelece crime o ato de *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.*

Ao falar-se em *crime*, assim entendidos como condutas *adversas* tipificadas em lei, mormente os cometidos contra a vida ou o patrimônio, *ordinariamente* se vislumbra como mecanismo de repressão o ergástulo, entretantes, o referido processo não se verifica quando se sabe que número indefinido de *cidadãos* omitem de suas declarações do Imposto de Renda,

a guisa de exemplificação, bens ou rendimentos de forma a suportar uma tributação menos elevada.

Ao contrário, tal como referido no presente ensaio, busca-se imediatamente a justificação da conduta, seja por excessiva a carga tributária já imposta, seja por não ter o sonegador condições de adimplir a exação, seja porque grande parte dos indivíduos a praticam – e até mesmo a aconselham no seio de convivência mais íntimo –, ou mesmo porque o Estado não oferece a necessária contrapartida. Seja qual for o motivo determinante para a referida conduta, esta é uma realidade e não são raras as tentativas de buscar as suas justificativas em um amplo espectro. De acordo com James William Coleman (2005, p. 56),

[...] ficamos tentados a imputar a culpa da sonegação do imposto de renda aos instintos transgressores que rondam os corações até dos homens e das mulheres mais honestos. Sem dúvida, existe alguma verdade nisso – se fôssemos uma nação de santos, não haveria sonegação de impostos. Mas, para compreender melhor esse crime, devemos procurar causas além da ganância humana.

O referido autor, ao discorrer sobre as leis fiscais nos EUA que encorajam os “violadores latentes” em tal grau que parecem ter sido intencionalmente destinadas a esse propósito, discorre acerca da complexidade do sistema tributário estadunidense, que quanto mais se entende dele, mais se busca pagar menos. As brechas legislativas, a impossível fiscalização da totalidade de declarações, enfim, são diversos os fatores e que se assemelham assustadoramente à realidade brasileira.

Com efeito, as *justificativas* outrora expostas e facilmente encontradas no plano fenomênico – a autojustificação, a repercussão dos fatores ambientais, a não internalização da conduta na personalidade do sonegador – calham a corroborar todo o entendimento teórico anteriormente esposado.

Partindo do pressuposto dos modelos de criminologia clínica, notadamente de terceira geração, que afasta o comportamento do criminoso da anormalidade, tem-se como perfeitamente aplicável, o exemplo trazido a lume, conquanto *palatável*, inclusive, aos contumazes defensores de doutrina contrária.

#### 4 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A LEGITIMIDADE DO SISTEMA PENAL TRIBUTÁRIO

A legitimidade do sistema penal tributário perpassa a análise dos fins a que ele se propõe, bem como o necessário confronto com as regras e princípios constitucionais, estes servindo de limite negativo ao Estado em sua ânsia arrecadadora, revelada na habitual aplicação de sanções penais aos violadores da ordem jurídica tributária.

Esta análise ganha força a partir do momento em que os destinatários da norma passam a questionar a adequação e conveniência de aderirem ao mandamento normativo representado na obrigação de pagamento dos tributos.

Esta é a razão pela qual a tutela dos bens jurídicos correlatos à ordem tributária deve fundamentar-se em critérios de legitimidade e substancialidade, devendo ser *evitada* a utilização do Direito Penal como *mero instrumento de reforço* da ordem normativa Estatal na cobrança de tributos.

Corrente doutrinária tem sustentado ausente de amparo constitucional, a construção técnico-normativa de *bem jurídico tributário* por afastar-se da noção garantista de bem jurídico e desvirtuar-se da política criminal vigente, desarmonizando o tipo penal tributário do próprio sistema jurídico-penal. Nesta ótica, defendem a proibição da mera instrumentalização dos tipos penais como reação à desobediência ao dever jurídico de contribuir ou ferramenta para uma construção garantidora dos interesses do Estado na cobrança de tributos, sem que se questione a materialidade e justiça na incidência da norma penal aos casos concretos ou, mesmo, alternativas de não-aplicação da lei penal tributária em casos em que se verifique a desnecessidade de incidência da norma.

Tal questionamento é consequência da verificação factual de que a incriminação dessas condutas parte da utilização da figura de *entes jurídicos*, elevados, por meio de uma subjetiva construção conceitual dogmática, à condição de bens jurídicos protegidos pelo Estado.

Tipke, em referência a Salditt (2002, p. 131), enaltece que a omissão de impostos só deveria ser punida quando ameaçasse ou destruísse a igualdade na repartição da carga tributária, a fim de se proteger os contribuintes honrados, estes obrigados a pagar excessivos impostos, e equiparados, com as atuais políticas fiscais, a *defraudadores*, devendo-se, nesta ótica, considerar os pesados danos que incidem sobre os contribuintes honestos. Para o citado autor, no Estado de Direito não se justificam “quaisquer impostos”, mas somente os impostos que respeitem os direitos fundamentais e, em particular, o princípio da igualdade, devendo estes fatores ser levados em consideração pelo Direito Penal Tributário.

Neste turno, Diniz Neto (2007, p. 401) lembra que o legislador, na concretização de seu afã em editar novas figuras típicas penais de efeitos simbólicos na sociedade,

característico do chamado “direito penal pós-moderno”, acaba por ultrapassar os limites toleráveis da carência de justificativas materiais de sua postura, engendrando flagrantes inconstitucionalidades pela lesão aos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito, produzindo, nesta vertente, normas penais incriminadoras que, além de representarem ilegítima utilização do Direito Penal para fins que não lhe são próprios, são formal e materialmente inconstitucionais.

Justifica-se a apresentação dos argumentos esposados, pois, do ponto de vista realístico, não é difícil sustentar-se, em muitos casos, a ausência de eficácia intimidatória da sanção tributária frente aos contribuintes. É factualmente constatável que os tipos tributários não são capazes de desestimular as condutas proibidas, a isto se devendo o fato de que os contribuintes, em razão da alta carga tributária a que estão sujeitos e ante a ausência de contraprestação estatal, internalizam que pagam tributos em excesso e injustos, sendo, desafortunadamente, inclinados ou tentados a fraudarem, por vezes, o fisco.

A ineficácia do caráter inibitório dos tipos penais tributários incita questionamentos acerca da sua efetiva legitimidade. Esta é a análise de Torres (2005, p. 684), para quem um contribuinte, que seria incapaz de matar alguém (ainda que não houvesse norma sancionatória para tal conduta), muitas vezes é tentado a não pagar tributos, isso porque o argumento moral de adimplemento da obrigação tributária pode, factualmente, perder terreno para o impulso tendente ao descumprimento da ordem jurídica, lembrando as quinta e sexta proposições da Teoria das Associações Diferenciais de Sutherland alhures expostas.

Nesses termos, em busca da justificação da legitimidade da norma penal incriminadora dos ilícitos tributários, necessárias algumas considerações sobre a teoria da ação comunicativa.

## 5 O AGIR COMUNICATIVO E A LEGITIMIDADE PELO CONSENSO EM HABERMAS

A Teoria da Ação Comunicativa, formulada pelo filósofo alemão Jürgen Habermas, proporcionou uma reviravolta no pensamento científico no final do século XX. Dada a sua complexidade, não obstante a impossibilidade de caracterização integral dessa teoria no presente artigo, algumas noções a seguir expostas revelam-se basilares para a compreensão do agir comunicativo.

Na ação comunicativa, os sujeitos sociais, livres de qualquer pressão ou coação, orientam as suas ações individuais com vistas a um *consenso*, sendo este sempre mutável e passível de nova configuração a partir do momento em que as pretensões de verdade

manifestadas pelos participantes do discurso encontrarem guardada no acordo racional entre os sujeitos. Aqui, o acordo racionalmente obtido passará então a orientar os planos de ação individual dos participantes do discurso.

Consoante explicita Habermas (1980, p. 133):

O modelo apropriado é mais a comunidade de comunicação daqueles afetados, que, enquanto participantes num discurso prático testam as pretensões de validade das normas e, na extensão em que aceitam com razões, chegam à convicção que em dadas circunstâncias as normas propostas estão 'certas'. A pretensão de validade das normas baseia-se não nos atos volitivos irracionais das partes contratantes e sim no reconhecimento racionalmente motivado das normas, que pode ser questionado em qualquer tempo. O componente cognitivo das normas não é, pois, limitado ao conteúdo proporcional das expectativas normatizadas de comportamento. A pretensão de validade normativa é em si cognitiva, no sentido da suposição (embora contra os fatos), que poderia ser redimensionada discursivamente, isto é, fundamentada no consenso dos participantes através da argumentação.

A contribuição fundamental do pensamento habermasiano de ação comunicativa plasma-se, partindo do pressuposto que as normas devem expressar interesses universalizáveis baseados em um consenso racional, na justificação destas, distinguindo-se das normas que meramente estabilizam relações de força, de tal sorte que o acordo racionalmente obtido é livre de decepção, já que expressivo de interesses universalizáveis, ou seja, comuns a todos os participantes. (OLIVEIRA, 2013, p. 34).

Não obstante, estando presentes em nossa sociedade relações múltiplas de poder, a busca de um consenso *verdadeiro* depende da instância livre e democrática de participação dos envolvidos, sob pena de quaisquer dos participantes fazerem uso do monopólio da situação privilegiada de fala, objetando ou minando os argumentos dos demais participantes, e tornando ilegítimo qualquer consenso eventualmente obtido. É por esta razão que o agir comunicativo pressupõe a existência de três elementos essenciais e basilares: a *situação de fala ideal*, o *consenso verdadeiro* e a busca de *interesses universalizáveis*.

Entende-se por *situação de fala ideal* a igualitária oportuna de atos de fala pelos sujeitos, estando ausente quaisquer formas de coação ou pressão entre eles, de tal sorte que a exteriorização da ação comunicativa depende, em essência, da instância democrática em que ocorre o discurso, ofertando-se as mesmas condições de participação dos sujeitos na construção do consenso, e eliminando-se o uso privilegiado ou monopólio dos atos de fala por quaisquer dos participantes.

O agir comunicativo está voltado à construção de um *consenso verdadeiro*, que se diferencia do *consenso empírico* (limitado a um número restrito de participantes). Embora reconhecido como utópico pelo próprio Habermas, o consenso verdadeiro pressupõe a livre

participação de quaisquer sujeitos no acordo racionalmente obtido, não se podendo limitar ou excluir qualquer indivíduo da possibilidade de manifestação de suas pretensões de verdade reivindicadas no discurso.

Por fim, o agir comunicativo está voltado à busca de interesses universalizáveis, assim entendidos como aqueles que se possam revelar comuns entre os sujeitos. Em outras palavras, a racionalidade do discurso é evidenciada pela busca de interesses comuns aos participantes do discurso, contrariamente à salvaguarda de interesses particulares, razão pela qual o acordo aqui obtido é livre de decepção por parte dos sujeitos.

A ação comunicativa permite, pois, a reconstrução do saber dos sujeitos envolvidos, na busca de definições comuns que orientem as ações individuais dos participantes do discurso. (HABERMAS, 1987, p. 220). Note-se que o acordo racionalmente obtido, ao invés de ser obtido de fora para dentro, é aceito como válido pelos participantes, já que expressivo de interesses universalizáveis. Dito acordo racional servirá de regra a orientar as ações racionais dos destinatários da norma.

## 6 O CENÁRIO DA SONEGAÇÃO FISCAL: CONTRIBUIÇÃO OU SONEGAÇÃO?

As teorias apresentadas neste artigo permitem explicitar alguns aspectos do fenômeno da sonegação fiscal, baseados, em essência, no efeito comunicacional da ordem jurídica tributária sobre os destinatários da norma.

Com efeito, mostra-se verossímil o efeito axiológico e cultural sobre o comportamento criminoso, preconizado por Sutherland. As contribuições de Berger e Luckmann (1985) para a fenomenologia apontam para a influência inegável dos *usos e costumes* no processo de construção social da realidade.

Vislumbra-se claramente, como apontado por Sutherland, o natural mecanismo de assimilação das condutas e hábitos transmitidos culturalmente e que adentram o contexto da vida cotidiana do criminoso, de tal sorte que a aprendizagem axiológica criminal é um fenômeno inevitável na sociedade.

Trazendo estas considerações para o plano da sonegação fiscal, o efeito comunicacional transmitido no contexto da vida coletiva faz coexistirem dois mandamentos sociais (ou valores dominantes) antagônicos frente ao comando estatal advindo da ordem tributária: *contribuição* ou *sonegação*. No processo decisório da prática criminosa, por meio do processo comunicacional, exercem influência aspectos ambiental e familiar, bem como a convivência particular dos indivíduos com delinquentes, como visto alhures.

Acrescente-se, a esta análise, uma concepção multifatorial da conduta criminosa, apresentada pelo modelo psicossocial de criminologia clínica, cuja busca da compreensão do fenômeno criminoso possibilitou avanços consideráveis, contribuindo para um diagnóstico psicossocial da conduta criminosa.

Atua inexoravelmente, neste contexto, o papel da educação como mecanismo poderoso de oportunização de situações ambientais e circunstanciais que permitam ao indivíduo a orientação de suas ações individuais em sintonia com os fins estrategicamente previstos pelo poder público.

Neste mister, a ação comunicativa revela-se mecanismo fértil para a reestruturação das ações individuais dos indivíduos submetidos ao universo da propensão criminal. A internalização dos valores reputados *válidos* pelo Direito frente aos destinatários da norma tributária somente pode ser aceita a partir do momento em que as pretensões de verdade que o poder público reivindica passem a valer como pretensões de verdade legitimamente aceitas pelos contribuintes.

Repousa, neste aspecto, um desafio histórico a ser superado: a má aplicação dos recursos públicos e a ausência (socialmente sentida pelos destinatários da norma tributária) de contrapartida por parte do erário. Com efeito, não se pode ignorar os históricos efeitos negativos sobre a população brasileira decorrentes da excessiva cobrança de impostos promovida pelo governo português em território nacional, desde tempos imemoriais.

Holanda (1995), em sua significativa obra *Raízes do Brasil*, apresenta um importante quadro histórico das consequências do processo colonizador português na construção do modo de ser do brasileiro, apresentando o *homem cordial* como um produto negativo de nosso processo civilizatório.

Nessa esteira, reconhece-se que o *abuso* na cobrança de tributos pelo governo português, desde a era colonial, contribuiu para um sistemático esforço tendente à sonegação, que tem se apresentado crescente desde então, notadamente face a ausência contraprestacional por parte do Estado.

Este, por sua vez, foi sendo internalizando historicamente – na percepção dos brasileiros –, como verdadeiro *inimigo* do cidadão, que cobra tributos desarrazoados e injustos e que se exime de efetivar, quando da destinação das riquezas arrecadadas, quaisquer contraprestações aos contribuintes.

Aqui não se apregoa, em absoluto, qualquer tentativa de legitimar-se a sonegação. Ao revés, não obstante reconhecerem-se, no processo histórico nacional, tendências

sistemáticas ao aumento da sonegação em *terrae brasilis*, busca-se caminhos para a mudança desse paradigma.

Transpostos o instrumental habermasiano e as considerações sobre a norma tributária e a sonegação fiscal suso apresentadas, atribui-se à sanção tributária não apenas a força de uma norma impositiva, mas, do contrário, a força de um *argumento racional*, assim compreendido como uma sinalização comunicacional a todos os destinatários (contribuintes) do caráter negativo da conduta violadora da lei fiscal.

Na perspectiva do agir comunicativo, incumbe à ordem jurídica tributária demonstrar ao sonegador, pela força cogente do argumento racional que ela invoca, que, ao violar o erário, restam vilipendiados seus próprios interesses e da sociedade como um todo. Nesse contexto, plausível uma mudança de paradigma da sanção tributária, que deve ser capaz de dissuadir o infrator do caráter negativo do ato praticado, pois a justificação à base do *dura lex sed lex*, em se tratando dos ilícitos tributários, empiricamente tem-se revelado inócua e contraproducente, dado o seu reduzido grau de intimidação e dissuasão.

Incumbe ao Estado, por meio da eficiente aplicação dos tributos arrecadados, demonstrar, frente aos destinatários da norma que contribuir representa não apenas a preservação dos interesses do erário, mas, em igual medida, os interesses da própria sociedade, de tal sorte a coadunar os fins estrategicamente previstos para a norma com os argumentos racionais do contribuinte, orientando as suas ações racionais com os fins estrategicamente previstos.

Ressalte-se, por oportuno, que o acordo racional obtido nessas bases (expressivo de um consenso) não significa uma eventual adesão do contribuinte por simples *boa vontade* em pagar tributos. Ao invocar-se o consenso, consoante preconizado por Habermas, reconhece-se a possibilidade de um agir racional em sintonia com os fins estrategicamente previstos pelo Poder Público. Isso se explica porque, embora a contragosto, e mesmo eventualmente discordando dos valores impostos, os membros da sociedade, em sua maioria, são levados a aderir ao consenso. Com efeito, esta adesão não é obtida por meio da *força bruta* da coerção estatal, mas, na perspectiva do agir comunicativo, pela força do argumento racional, reivindicado pelo Estado, de que a cobrança dos tributos repercutirá na salvaguarda de interesses universalizáveis, ou seja, comuns a todos os contribuintes.

Dito de outro modo, a legitimidade da sanção tributária não deve repousar unicamente na *força constrangedora* da coerção estatal ordenadora da cobrança, mas na potencial receptividade, frente aos destinatários da norma, da pretensão de verdade reivindicada pelo Estado de que o adimplemento das exações tributárias representa a



salvaguarda dos interesses universalizáveis dos contribuintes, na medida em que custeiam a operacionalidade da efetivação do bem comum.

## 7 CONCLUSÃO

O fenômeno da sonegação fiscal, em razão de sua natureza complexa dada a concepção multifatorial da conduta dos sonegadores, tem sido objeto de estudo no plano da criminologia. As contribuições de Sutherland preconizadas na Teoria das Associações Diferenciais, bem como os Modelos Psicossocial e de Inclusão Social de criminologia clínica permitem um aprofundamento inovador ao adentrarem o aspecto comunicativo da realidade criminal.

As teorias apresentadas neste estudo permitem explicitar alguns aspectos do fenômeno da sonegação fiscal, baseadas, em essência, no efeito comunicacional da criminalidade nas condutas e hábitos transmitidos culturalmente. Nesta ótica, o contexto axiológico e comportamental, em ambas as teorias, apontam para uma modificação de comportamento dos sujeitos sociais, promovendo uma aproximação ou, do contrário, um distanciamento da ordem jurídica, a partir da influência de aspectos sociológicos e ambientais.

Desta forma, a constatação do fenômeno da aprendizagem axiológica criminal converge para a necessidade de inclusão, pelo Estado e pela sociedade civil, de políticas públicas que repercutam no contexto da vida coletiva, por meio da introdução, no plano da realidade social, de valores socialmente aceitos e validados pela ordem jurídica.

Neste turno, a ação comunicativa, nos moldes preconizados por Habermas, é capaz de permitir a aderência dos sujeitos desviantes a um consenso racional, orientador das ações individuais dos destinatários da norma.

Transposta esta noção ao plano da criminalidade tributária, em especial à sonegação fiscal, compreende-se que o caráter dissuasor da norma tributária, longe de ser determinada unicamente por critérios instrumentais (estratégicos), pode revelar-se, ainda, com mais legitimidade, em termos comunicativos.

Este agir comunicativo pode se manifestar por diversos mecanismos, seja por um adequado processo de educação, seja pela demonstração racional, frente aos destinatários da norma tributária, de que a violação à ordem jurídica repercutirá na violação aos seus fins particulares legítimos.

Propõe-se, neste contexto, um aperfeiçoamento na gestão dos recursos públicos nacionais, rompendo-se com a má e injusta aplicação e gestão das riquezas,

concomitantemente à promoção de adequada e eficiente destinação dos tributos arrecadados. Este percurso abre espaço para uma discussão racional sobre a redução da carga de impostos, ou, mais amplamente, numa adequada reforma tributária que repercuta moralmente sobre os próprios cidadãos em termos de justiça, equidade e eficiência.

Na perspectiva do contribuinte, a partir do momento em que a ausência de percepção *material* de contrapartida aos tributos pagos ao erário for substituída pela guarida de interesses universalizáveis dos participantes do discurso (dentre os quais se encontram os próprios contribuintes), substituir-se-á um agir racional baseado na ameaça de punição por um agir racional em sintonia com os fins estrategicamente previstos pelo erário.

Em outras palavras, a partir do momento em que o argumento racional reivindicado pelo Estado na cobrança de tributos encontrar guarida no acordo entre os participantes do discurso, a legitimidade das normas tributárias passará a alicerçar-se não apenas na força cogente do mandamento estatal, mas também num agir racional capaz de repercutir numa diminuição das práticas de sonegação, substituindo a crença ilusória (e irrestrita) no caráter dissuasor da sanção tributária pela possível adesão de potenciais sonegadores, desviantes do consenso.

## REFERÊNCIAS

BERGER, Peter L.; LUCKMANN, Thomas. **A construção social da realidade**: tratado de sociologia do conhecimento. Trad. Floriano de Souza Fernandes. 6. ed. Petrópolis: Vozes, 1985.

COLEMAN, James William. **A elite do crime**: para entender o crime do colarinho branco. Trad. Denise R. Barueri: Manole, 2005.

DINIZ NETO, Eduardo. **Norma penal inconstitucional**: uma emblemática figura típica em vigor. In: Direito penal contemporâneo: estudos em homenagem ao professor José Cerezo Mir. Coord. Luiz Régis Prado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

FERRO, Ana Luiza Almeida. Sutherland: a teoria da associação diferencial e o crime de colarinho branco. **De jure**: Revista jurídica do Ministério Público de Minas Gerais, n. 11, p. 144-167, jul-dez., 2008. Disponível em: <<https://aplicacao.mp.mg.gov.br/xmlui/handle/123456789/102?show=full>>. Acesso em: 20 maio 2013.

HABERMAS, Jürgen. **A crise de legitimação no capitalismo tardio**. Trad. Vamireh Chacon. (Biblioteca Tempo Universitário: Série Estudos alemães). Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1980, p. 133.

\_\_\_\_\_. **The theory of communicative action**, II: Lifeworld and system: a critique of

functionalist reason. Trad. Thomas McCarthy. Boston: Beacon Press, 1987.

HOLANDA, Sérgio Buarque de. **Raízes do Brasil**. 26. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

OLIVEIRA, Tarsis Barreto. **Pena e racionalidade**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

SÁ, Alvin August de. **Criminologia clínica e execução penal**: proposta de um modelo de terceira geração. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

SHECAIRA, Sérgio Salomão. **Criminologia**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

SUTHERLAND, Edwin H., CRESSEY, Donald R. A Theory of Differential Association. In CULLEN, T. Francis; AGNEW, Robert. **Criminological theory**: past to present. Los Angeles: Roxbury Company, 2006.

SUTHERLAND, Edwin H. **Princípios de criminologia**. São Paulo: Livraria Martins Editora, 1949.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del estado y de los contribuyentes**. Trad. Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Direito e força**: uma visão pluridimensional da coação jurídica. São Paulo: Dialética, 2001.