

A TUTELA PENAL DA ORDEM TRIBUTÁRIA E A EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE MEDIANTE PAGAMENTO DO DÉBITO

Santiago Gabriel Hounie¹

RESUMO

Analisa a constitucionalidade da extinção de punibilidade dos crimes tributários mediante o pagamento de débito, em uma visão do processo histórico da construção normativa da sonegação fiscal, examinando-se a legislação penal brasileira. Verifica que a Lei 11.941/09, ao instituir modalidade específica de extinção de punibilidade aos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 e arts. 168-A e 337-A, do Código Penal, ofendeu o princípio da isonomia, violando o princípio da proporcionalidade na forma da proibição de insuficiência. Conclui que do ponto de vista jurídico, não há razão para criar essa espécie de extinção de punibilidade, mantendo-a válida no ordenamento tributário.

Palavras-chave: Crimes tributários. Sonegação fiscal. Extinção de punibilidade. Pagamento de débito.

THE CRIMINAL PROTECTION OF THE TAX ORDER AND THE EXTINCTION OF PUNISHABLE UPON PAYMENT OF DEBT

ABSTRACT

This article analyses the constitutionality of the extinction of the tax crime punishment through the payment of the debt by the point of view of the historical process of the normative construction of the tax misappropriation, examining the Brazilian penal legislation. It was confirmed that the law number 11.941/09, in establishing the specific modality of the extinction of the punishment in the 1st and 2nd articles of the law number 8.137/90 and the articles number 168-A and 337-A, of the Penal Code, offended the isonomy principle, violating the proportionality principle in the form of the suppression of the insufficiency. It is concluded that, from the juridical point of view, there is not any reason to create this kind of extinction of punishment, keeping it valid in the tributary order instead.

Keywords: Tributary crimes. Tax misappropriation. Punishment extinction. Debt payment.

1 Bacharel em Direito. Pós-Graduando no Curso de Especialização em Direito Penal e Processual Penal no Centro Universitário do Rio Grande do Norte – UNI-RN. E-mail: santiago.sgh@dpf.gov.br.

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Quando se analisa a legislação penal brasileira, identifica-se no micro-sistema penal tributário regra própria de extinção de punibilidade para seus delitos: o pagamento do débito. Diferentemente da solução vigente para esta modalidade de crime do “colarinho branco”, equiparável à própria absolvição, ainda que em curso a ação penal, percebe-se que em relação aos delitos em geral, praticados sem violência ou grave ameaça, a reparação do dano ou restituição da coisa antes do recebimento da denúncia importam tão-somente em redução de pena.

Partindo dessa constatação, e tendo como pressuposto que entre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil está a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, o presente estudo se propõe a analisar a constitucionalidade da extinção de punibilidade dos crimes tributários mediante o pagamento do débito, notadamente à luz dos princípios da isonomia e proporcionalidade, não sem antes abordar o processo histórico de construção normativa da sonegação fiscal e os próprios fundamentos jurídicos para a tutela penal da ordem tributária.

2 LEGISLAÇÃO PENAL TRIBUTÁRIA: RETROSPECTIVA

A legislação penal tributária no Brasil remonta ao período do Império, cujo Código Criminal de 1830, em seu art. 177, previa figura equiparada ao contrabando e descaminho, vindo posteriormente a ser substituída pelo art. 265, do Código Penal Republicano de 1890, e o art. 334 do vigente Código Penal de 1940, com redação modificada pela Lei 4.729/65.

Na legislação extravagante, merece menção a Lei 4.729/65, que definiu os crimes de sonegação fiscal (BRASIL, 1965), e, principalmente, a que em parte a sucedeu, qual seja a Lei 8.137/90, atualmente em vigor.

A Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, trata dos crimes contra a ordem tributária, econômica e as relações de consumo. Os tipos penais tributários estão descritos nos arts. 1º, 2º e 3º desse diploma (BRASIL, 1990).

No que tange aos crimes de sonegação de contribuição previdenciária e de apropriação indébita previdenciária, que também são delitos contra a ordem tributária, surgiram em longínqua data.

A falta de recolhimento ao órgão previdenciário de contribuições descontadas dos empregados foi incriminada primeiramente com o Decreto-Lei 65/37, regra revogada posteriormente em face do art. 86 da Lei 3.807/60 – Lei Orgânica da Previdência. O tipo penal foi ainda previsto no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, substituído pelo art. 95, alínea “d”, da Lei 8.212/91 para, finalmente, ingressar no Código Penal, com a introdução do art. 168-A, em vigência, com redação dada pela Lei 9.983/00.

O crime de sonegação de contribuição previdenciária foi previsto no art. 95 da Lei 8.212/91 e, posteriormente, inserto no Código Penal através da Lei 9.983/00, pelo que se introduziu o art. 337-A.

No que se refere à extinção de punibilidade mediante pagamento do débito, a própria Lei 4.729/65, que instituiu os crimes de sonegação fiscal, estabeleceu-a no art. 2º. na hipótese do agente promover o recolhimento do tributo devido antes do início da ação fiscal (BRASIL, 1965). O Decreto-lei 157/67, em seu art. 18 (BRASIL, 1967), ampliou o benefício, de sorte a permitir a extinção de punibilidade com a satisfação do crédito tributário mesmo após iniciada a ação fiscal – mas antes do julgamento do processo administrativo – e, também, nos crimes de contrabando e descaminho². A Lei 5.498/68, por seu turno, fixou a extinção de punibilidade dos crimes previstos na Lei 4.729/65 para os contribuintes de imposto de renda que satisfizessem o crédito no prazo de trinta dias da publicação da lei, sem qualquer outra referência temporal (BRASIL, 1968).

Com a edição da Lei 8.137/90, os efeitos da extinção de punibilidade se estenderam aos tributos em geral (arts. 1º a 3º dessa lei) e contribuições sociais, desde que houvesse o pagamento integral do principal e dos acessórios antes do recebimento da denúncia (art. 14). Um ano depois, publicada a Lei 8.383/91 (art. 98), o dispositivo foi revogado (BRASIL, 1991)³. Quatro anos adiante, a Lei 9.249/95 renovou a possibilidade de extinção de punibilidade prevista no art. 14, da Lei 8.137/90, isto é, mediante pagamento efetuado antes do recebimento da denúncia, todavia, excluiu o benefício da conduta descrita no art. 3º da lei. No ano de 2000, instituído o Programa de Recuperação Fiscal, mais conhecido como REFIS (Lei 9.964/00), admitiu-se

2 BRASIL. STF. Súmula 560.

3 A revogação do art. 14 da Lei 8.137/90 ocorreu para obstar erro crasso do Poder Legislativo, que permitiu essa modalidade de extinção de punibilidade no crime de corrupção praticado por agente de tributação (art. 3º).

a suspensão da pretensão punitiva para os contribuintes ainda não denunciados criminalmente que aderissem ao programa de parcelamento do débito – cuja quitação importaria na extinção de punibilidade (BRASIL, 2000a). Em seguida, a Lei 9.983/00, que introduziu os arts. 168-A e 337-A no Código Penal, tão-somente em relação a esses delitos, estabeleceu que a confissão espontânea à previdência social, antes do início da ação fiscal, extingue a punibilidade (BRASIL, 2000b). Com a Lei 10.684/03, permitiu-se a modalidade de extinção de punibilidade a qualquer tempo, uma vez satisfeito o crédito tributário; a hipótese de parcelamento do débito, igualmente a qualquer tempo, suspendia a pretensão punitiva (BRASIL, 2003). Finalmente, a Lei 11.941/09, em vigor, renovou os termos da Lei 10.684/03, mas explicitando a aplicabilidade do instituto em favor da pessoa física (BRASIL, 2009).

Os arts. 1º. a 3º. da Lei 8.137/90 têm a seguinte redação:

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.

Art. 3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa (BRASIL, 1990).

Os arts. 168-A e 337-A, do Código Penal, são os seguintes:

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

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

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I - recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II - recolher contribuições devidas à previdência social que

tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

§ 2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

§ 3º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I - tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou

II - o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II - deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:

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

§ 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

§ 2º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I - (VETADO)

II - o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios,

seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

§ 3º Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassa R\$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa.

§ 4º O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social (BRASIL, 1940).

A atual redação da Lei 11.941/09, que trata da extinção de punibilidade mediante pagamento do débito e da suspensão da pretensão punitiva em razão do seu parcelamento, é a seguinte:

Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal (BRASIL, 2009).

3 BASES JURÍDICAS PARA A CRIMINALIZAÇÃO DA SONEGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Embora os tipos penais de sonegação ou fraude fiscal tenham sofrido pequenas alterações ao longo das últimas décadas, o mesmo não se pode dizer em relação à extinção de punibilidade mediante pagamento do crédito tributário, cujo afrouxamento das regras é evidente. Se, inicialmente, para

operar seus efeitos, a reparação do dano tinha de ser realizada antes do início da ação fiscal, com o passar dos anos deslocou-se o termo para a ação penal – recebimento da denúncia – e, recentemente, para o trânsito em julgado da condenação criminal.

O discurso de aumento da arrecadação levou o legislador a oferecer cada vez mais facilmente a benesse em troca do pagamento do tributo, de sorte a estabelecer uma trilha econômica entre a conduta criminoso e a impunidade.

Para Machado (2008, p. 203), por exemplo, ante os fins utilitaristas da legislação penal tributária brasileira, “Não há dúvida, portanto, de que a criminalização do inadimplemento de obrigações tributárias entre nós, infelizmente, representa *‘el terror penal para que la gente satisfaga los tributos’*”.

Dílio Procópio de Alvarenga, por seu turno, citado por Decomain (2008, p. 622), assim se manifestou:

Eis porque dissemos que o legislador deu prevalência ao interesse mediatamente tutelado (crédito tributário), minimizando o imediatamente protegido (fé pública, administração pública). Eis porque, também, dissemos que o direito penal foi transformado em mero cobrador de tributos. Parece-nos pouco moralizadora essa causa de extinção de punibilidade, haja vista que, afinal, só o remisso incorrerá na sanção. Quem paga, livra-se da pena; quem não paga, sofre a imposição da pena. Não seria, então, uma prisão por dívida, incidente, portanto, na vedação constitucional (art. 153, par. 17 da Constituição Federal).

Hugo (2007, p. 63) chega ao ponto de propor que “a extirpação da punibilidade do crime tributário pelo pagamento do tributo revela-se como forma de descriminalização implícita do delito tributário no Brasil”.

A questão ressuscita dúvidas acerca do sentido dessa criminalização, até porque na experiência histórico-comparativa a doutrina admite três perspectivas para a fraude fiscal (KALACHE, 2006, p. 149).

Para quem identifica no bem jurídico a pretensão do fisco de obter tão-somente receitas tributárias, o que se está a proteger é o patrimônio público, a Fazenda Pública.

Se a questão é o cumprimento de obrigações acessórias, o bem jurídico tutelado é o dever de informação e de verdade que se exige do contribuinte.

Há também quem proponha a combinação dos dois modelos anteriores, isto é, a idéia de que a proteção penal é tanto dos interesses patriomoniais-fiscais como dos valores da verdade, da transparência.

Para identificar a razão de existir dos crimes tributários, segundo a legislação brasileira, há de se ter como ponto de partida o processo de construção normativa, o que será feito a seguir.

3.1 O bem jurídico protegido

Conforme lição de Zaffaroni e Pierangeli (2002, p. 132) “a política criminal é a ciência ou a arte de selecionar os bens (ou direitos), que devem ser tutelados jurídica e penalmente, e escolher os caminhos para efetivar tal tutela”. Para os autores, as normas jurídicas decorrem de decisão política. Na seara penal, a política criminal, que está inserta na política em geral e se vincula necessariamente a uma ideologia, leva à escolha de determinados bens para receber a tutela penal. A norma penal é resultado então de decisão política e o bem jurídico por ela tutelado constitui o seu componente teleológico, isto é, a finalidade de sua existência.

Para a tarefa de elaboração das leis penais, tem-se como ponto de partida a Constituição, pois esta, como primeira manifestação legal da política, revela os bens jurídicos representativos dos interesses fundamentais do homem passíveis de proteção. Trata-se de referencial negativo, barreira intransponível para o legislador ordinário. Portanto, a decisão de criminalizar deve obedecer às linhas gerais traçadas pela Constituição e promover a tutela de bem jurídico nela previsto.

No Brasil, a Constituição Federal, Constituição Cidadã no dizer do Deputado Constituinte Ulysses Guimarães (SILVA, 1994), promulgada no ano de 1988, restabeleceu o Estado de Direito Democrático e assegurou, entre tantos outros direitos fundamentais, o direito à vida, à liberdade, à igualdade. Outrossim, a Carta Magna incorporou bens jurídicos de caráter transindividual, social, coletivo ou comunitário, tais como o meio ambiente, a saúde e a ordem econômica, exigindo do Estado atuação positiva (BRASIL. Constituição, 1988).

A nova ordem jurídica abriu caminho para o moderno Direito Penal, que assegura a proteção de ordem individual assim como a de bens

jurídicos transindividuais, de vitimização difusa. É o caso do meio ambiente e da ordem tributária⁴.

Para exercer as atividades estatais e, assim, atender aos mandamentos da Constituição Federal, há necessidade de recursos volumosos, captados da sociedade. Segundo Anabela Miranda Rodrigues, citada por Ferreira (2002, p. 25):

É hoje um dado adquirido a *eticização do direito penal fiscal*, uma vez que o sistema fiscal não visa apenas arrecadar receitas, mas também a realização de objetivos de justiça redistributiva, tendo em conta as necessidades de financiamento das actividades sociais do Estado.

A satisfação das necessidades sociais, dessa forma, pressupõe o financiamento do Estado pela sociedade, o que se dá com o pagamento de tributos, fixados segundo regras estabelecidas na própria Constituição Federal, que erigiu o sistema tributário a valor jurídico-constitucional. Sem tributação, o Estado não tem condições de promover as ações designadas no texto constitucional.

Assim, incorporou-se à Constituição Federal o sistema tributário, bem como outros bens jurídicos de natureza transindividual, social, coletiva ou comunitária, todos merecedores de proteção especial. Nesse contexto, repercutindo a Carta Magna, o legislador editou a Lei 8.137/90, com a finalidade de proteger a ordem tributária (bem jurídico tutelado), isto é, o sistema constitucional de tributação garantidor do interesse difuso da sociedade ao efetivo funcionamento do Estado.

Vê-se, então, que os tipos penais tributários⁵ tutelam interesse fundamental valioso aos indivíduos, de índole constitucional. A criminalização da sonegação ou fraude fiscal não se presta a garantir a mera arrecadação ou preservar o patrimônio público, ou ainda, os valores da verdade e transparência, mas sim a proteger a ordem tributária. Relevante o interesse da Fazenda Pública no crédito tributário, mas aqui é secundário. A esse respeito, assinala acertadamente Ferreira (2002, p. 30):

4 Para não sobrepor o coletivo sobre o individual, a tutela penal em questão não visa garantir o interesse do Estado, mas sim da coletividade na medida em que o bem jurídico serve ao desenvolvimento pessoal do indivíduo (HASSEMER *apud* LÄSSMAYER; BUSATO, 2010).

5 Arts. Lei 8.137/90 e arts. 168-A e 337-A, do Código Penal (BRASIL, 1940).

As condutas descritas na Lei 8.137/90, assim, longe de constituírem meras infrações fiscais patrimoniais, consubstanciam violação à normalidade da ordem tributária, com reflexos em toda a coletividade, dada a natureza do interesse juridicamente tutelado, porquanto a prática de qualquer ação típica e ilícita contra a ordem tributária provoca um dano ou lesão que se difunde, necessária e inexoravelmente, por toda a sociedade. De tal sorte, nos crimes contra a ordem tributária, a coletividade aparece como sujeito passivo principal, figurando o Estado – titular do poder tributante –, e, eventualmente, o particular, como sujeitos passivos secundários.

Mas se o bem jurídico tutelado tem representatividade constitucional, para assegurar os direitos fundamentais dos indivíduos frente ao arbítrio estatal, partindo de considerações político-criminais, a decisão pela intervenção penal também deve atentar para outros aspectos.

3.2 A intervenção mínima, a fragmentariedade e a subsidiariedade

A função limitadora do bem jurídico impede o legislador de incriminar qualquer conduta, restringindo-o às hipóteses de efetivo risco a bem jurídico constitucionalmente previsto. Entretanto, nem todas as ações que lesionam bens jurídicos são proibidas pelo Direito Penal, assim como nem todos os bens jurídicos são por ele protegidos. O Direito Penal limita-se a sancionar as ações mais graves dirigidas contra os bens jurídicos mais importantes.

O princípio da legalidade impede o arbítrio judicial, mas não o do legislador, daí Bitencourt (2002, p. 232) afirmar que o princípio da intervenção mínima é aquele que orienta e limita o poder incriminador do Estado. O direito penal deve ser a *última ratio*, de sorte que a intervenção do direito penal só se faz aceitável em casos de ataques relevantes a bens jurídicos tutelados pelo Estado.

Para Dotti (1998, p. 110), o princípio da intervenção mínima:

Visa restringir a incidência das normas incriminadoras aos casos de ofensas aos bens jurídicos fundamentais, reservando-se para os demais ramos do ordenamento jurídico a vasta gama de ilicitudes de menor expressão, em termos de dano ou perigo de dano. A aplicação do princípio, resguarda o prestígio da ciência penal e do magistério punitivo contra os males da exaustão e da insegurança que a conduz a chamada inflação legislativa.

Disso decorre que o Direito Penal é fragmentário, uma vez que somente as condutas mais graves e mais perigosas praticadas contra bens jurídicos relevantes carecem dos rigores do direito penal. Segundo Muñoz Conde (*apud* BITENCOURT, 2002, p. 13), a respeito do princípio, há três aspectos a considerar: primeiramente, o Direito Penal defende o bem jurídico, mas apenas contra ataques de especial gravidade; só tipifica parte das condutas que outras ramificações do Direito consideram antijurídicas; por último, deixa sem punir ações meramente imorais.

No que se refere à subsidiariedade, consiste na assertiva de que o Direito Penal é um remédio sancionador extremo, que deve ser ministrado apenas quando nenhum outro se mostrar suficiente para resolver o conflito. A incursão do direito penal só se justifica quando os outros ramos do direito se revelam ineficazes em sua intervenção.

Sob essa perspectiva, a Lei 8.137/90 e os arts. 168-A e 337-A do Código Penal miraram o sistema constitucional de tributação, garantindo proteção à ordem tributária e ao efetivo funcionamento do Estado, interesse difuso da sociedade. Ao criminalizar a fraude fiscal, tratou de tema já disciplinado no ordenamento jurídico, notadamente na legislação tributária, cuja disciplina já as prevê como ilícitas, no entanto, acertadamente, deixou de lado o mero inadimplemento do crédito e concentrou-se na fraude, no falso dirigido para a sonegação, estas sim condutas de especial gravidade. Buscou-se assim dar à ordem tributária proteção que não restou satisfeita pela legislação tributária de natureza não criminal.

Em suma: a tutela penal da ordem tributária não encontra qualquer embaraço de ordem constitucional porque: 1) reporta-se à proteção de bem jurídico previsto na Constituição; 2) no moderno Direito Penal, é possível a proteção de bens jurídicos transindividuais; 3) atende aos princípios da intervenção mínima, fragmentariedade e subsidiariedade.

4 A PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS E A EXTINÇÃO MEDIANTE PAGAMENTO DO DÉBITO

Para a doutrina majoritária o delito é conduta típica, antijurídica e culpável, conceito ao qual não integra a punibilidade, apenas resultado daquele.

Na lição de Zaffaroni (2002, p. 742), todo delito é punível no sentido de merecedor de pena, no entanto, a punibilidade no Direito Penal significa tão somente a possibilidade de aplicar a pena.

A coerção penal não se opera quando houver obstáculos ou causas⁶ de natureza penal ou processual. As causas de natureza penal são divididas entre as que excluem ou extinguem a punibilidade, a depender do momento em que se faz cessar a coerção penal. Os crimes contra o patrimônio não violentos praticados entre parentes⁷ figuram como causa de exclusão da punibilidade, ao passo que a morte do agente, conforme o art. 107, I, do Código Penal, e o ressarcimento do dano no peculato culposo previsto no art. 312, § 3º, do Código Penal exemplificam causas de extinção da punibilidade. A prescrição e a decadência são exemplos de causas de natureza processual para a exclusão da coerção penal. Há também causas de retirada parcial da punibilidade, como é o caso do arrependimento posterior⁸.

Nesse cenário, o pagamento do crédito tributário previsto no art. 69 da Lei 11.941/09 se situa entre as causas penais de extinção da punibilidade. A suspensão da pretensão punitiva em razão do parcelamento do débito é condição processual que impede a operatividade da coerção penal.

Assim como as regras incriminadoras ou quaisquer outras normas jurídicas, as hipóteses de extinção de punibilidade devem estar em conformidade com a Constituição, portanto, as “razões de política criminal” – expressão de uso frequente pela doutrina ao tratar desse capítulo do Direito Penal – não podem, isoladamente, amparar as pretensões de não aplicação da pena.

A morte, por exemplo, causa extintiva de punibilidade prevista no inciso I do art. 107, do Código Penal, repercute princípio de que nenhuma pena passará da pessoa do delinqüente, nos termos do art. 5º, XLV, da Constituição Federal (MIRABETE, 2009). A prescrição⁹, por seu turno, cuja função é limitar a possibilidade da persecução ou sanção penal se eternizar, vai ao encontro do princípio da dignidade da pessoa humana¹⁰.

6 De acordo com o Código Penal (art. 107), extingue-se a punibilidade (causas gerais): I – pela morte do agente; II – pela anistia, graça ou indulto; III – pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso; IV – pela prescrição, decadência ou perempção; V – pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada; VI – pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite; VII e VIII – (Revogado pela Lei nº 11.106, de 2005); IX – pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei (BRASIL, 1940).

7 Art. 181, Código Penal (BRASIL, 1940).

8 Art. 16, Código Penal (BRASIL, 1940).

9 Art. 107, IV, Código Penal (BRASIL, 1940).

10 Art. 1º, III, Constituição Federal (BRASIL, Constituição, 1988).

Obviamente, não há exigência de identidade entre as causas de extinção ou exclusão de punibilidade e uma regra ou princípio constitucional, todavia, imprescindível é a conformação à Carta Magna.

Nessa perspectiva, sob enfoque constitucional, a extinção de punibilidade mediante pagamento do débito prevista no art. 69 da Lei 11.941/09 importa em violação aos princípios da igualdade e proporcionalidade. Igualmente inconstitucional é o art. 68 da mesma lei, que trata da suspensão da pretensão punitiva na hipótese de parcelamento da dívida.

4.1 Violação ao princípio da isonomia

O *caput* do art. 5º da Constituição Federal preceitua que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se, entre outros direitos, a igualdade. A repetição do termo parece não ter sido em vão.

Silva (1994, p. 210) menciona que na doutrina alienígena faz-se a distinção entre igualdade perante a lei – correspondente à obrigação de aplicar as normas jurídicas ao caso concreto, sem exceções, nos termos por elas dispostos, comando esse dirigido aos seus aplicadores – e igualdade na lei, exigência de que as normas jurídicas não estabeleçam distinções não previstas na Constituição, regra voltada tanto para os operadores jurídicos como para os legisladores. Para o autor, a igualdade prevista na Constituição compreende os dois conceitos e dirige-se a ambos, isto é, legislador e aplicador da lei.

Da mesma forma, segundo Moraes (2001, p. 63), o princípio da igualdade tem dupla finalidade limitadora: ao legislador, no exercício de sua função constitucional de edição normativa, impedindo-o de criar tratamentos diferenciados a pessoas em situações idênticas; ao intérprete ou autoridade pública, na aplicação das normas ao caso concreto, obstando que sexo, classe social, raça, convicções políticas sirvam de razão para estabelecer tratamento distinto.

Assim, a igualdade do ponto de vista formal é a garantia de tratamento idêntico pela lei. Materialmente, a igualdade se identifica com a justiça, de sorte a aspirar à equalização das condições desiguais, permitindo-se distinções para esse desiderato.

Para Carmem Lúcia Antunes Rocha (*apud* SILVA, 1994, p. 209): “Igualdade constitucional é mais que uma expressão de Direito; é um modo

justo de se viver em sociedade. Por isso é princípio posto como pilar de sustentação e estrela de direção interpretativa das normas jurídicas que compõem o sistema jurídico fundamental”.

Desse modo, pelo princípio da igualdade, não se admite distinção na lei que não encontre suporte constitucional.

Na hipótese da Lei 11.941/09, estabeleceu-se a reparação do dano – pagamento do débito – como critério de extinção de punibilidade para os crimes dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90, assim como os delitos dos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, um privilégio no contexto da legislação ordinária.

De fato, o art. 16 do Código Penal, que trata do arrependimento posterior, preceitua que nos crimes praticados sem violência ou grave ameaça a reparação do dano ou restituição da coisa, antes do recebimento da denúncia ou queixa, reduz a pena de um a dois terços. Assim, enquanto no furto a restituição da coisa ou o seu equivalente importa numa causa de retirada parcial da punibilidade, ação equivalente do agente ativo no crime tributário exclui por completo a aplicação da pena e, ademais, pode ser feita a qualquer tempo, desde que antes do trânsito em julgado da condenação penal. É o arrependimento posterior a qualquer tempo.

Curioso é que antes da reforma do Código Penal introduzida pela Lei 7.209/84 (BRASIL, 1984), o instituto se situava entre as circunstâncias atenuantes genéricas, todavia, o Supremo Tribunal Federal, ao tratar da fraude de pagamento por meio de cheque¹¹, decidiu pela falta de justa causa para a ação penal quando o título fosse pago antes da denúncia, do que resultou a Súmula 554. As tentativas para estender a benesse aos demais delitos patrimoniais não lograram êxito, restando rechaçadas pela Corte Suprema.

Na Lei 9.605/98, que trata dos crimes contra o meio ambiente, tutela penal de natureza difusa, a reparação do dano se situa entre as circunstâncias atenuantes¹², mas, em se tratando de delito de menor potencial ofensivo, cuja pena máxima não ultrapassa dois anos, consiste em pressuposto¹³ para a transação penal¹⁴. Portanto, nos delitos que têm pena máxima superior a dois anos, a composição do dano figura tão somente como critério

11 Art. 171, §3º, Código Penal (BRASIL, 1940).

12 Art. 14, II, Lei 9.605/98 (BRASIL, 1998).

13 Art. 27, da Lei 9.605/98 (BRASIL, 1998).

14 Art. 76, Lei 9.099/95 (BRASIL, 1995).

para a fixação da pena. Não se vê solução igualmente grave na hipótese dos crimes tributários, cujo art. 1º da Lei 8.137/90 comina sanção de dois a cinco anos de reclusão.

No Código Penal, benefício igual ao da Lei 11.941/09 só é encontrado no art. 312, §§ 2º e 3º, que trata da modalidade culposa de peculato. Os crimes tributários previstos nos arts. 1º e 2º são exclusivamente dolosos.

Importa repetir que o crime de sonegação consiste na fraude, no falso, esforço direcionado ao não pagamento do tributo. A jurisprudência assentou entendimento de que o falso como crime-meio resta absorvido pelo crime tributário, decorrência do princípio da consunção. Mas o que dizer do delito de falsidade em sua pureza, sob essa perspectiva necessariamente menos grave que o crime tributário e, paradoxalmente, destituído de semelhante causa extinção de punibilidade?

Percebe-se então que a Lei 11.941/09 introduziu no ordenamento dispositivo que impôs tratamento abusivamente diferenciado em favor dos agentes dos delitos tributários, sem qualquer respaldo constitucional, tornando desiguais situações equivalentes, quer de vitimização coletiva (delito contra o meio ambiente), quer não (crimes praticados contra a administração pública ou patrimônio sem violência ou grave ameaça), e igualando o que é essencialmente distinto (peculato culposo). A par disso, tende a nivelar contribuintes em situações bem distintas. Aquele que fraudou ou produziu o falso e não adimpliu os tributos, na hipótese de arrependimento posterior acaba equiparado ao mero inadimplente, que deixou de pagar porque não pôde ou não quis, sem ludibriar a Administração Pública, e até ao adimplente, que cumpriu com suas obrigações.

4.2 Violação ao princípio da proporcionalidade

Em linhas gerais, o princípio da proporcionalidade decorre da legalidade e é aquele em que se estabelece o equacionamento entre os meios e os fins. Originalmente, trata-se de limite constitucional à liberdade de conformação do legislador, coibindo-se desvios de finalidade e excessos de poder.

O princípio corresponde à concepção garantista do Direito, especialmente do Direito Penal, mas na atualidade não se esgota na categoria da proibição de excesso, posto que vinculada igualmente a um dever de proteção por

parte do Estado – a chamada proibição de insuficiência no campo jurídico-penal e, por conseguinte, na esfera da política criminal.

Com efeito, partindo-se da premissa de que os direitos fundamentais comportam uma dimensão negativa e outra positiva, de um lado impõe-se ao Poder Público limites de atuação, impedindo ingerências indevidas na sua esfera e, de outro, a exigência de ação positiva na sua função de promover a sua proteção, obrigando-o a intervir, inclusive no campo penal. Ao deixar de atuar ou atuar de modo insuficiente na proteção de direito fundamental, o Estado não cumpre com os seus deveres constitucionalmente previstos, incorrendo na chamada proibição de insuficiência.

Haverá então inconstitucionalidade tanto por excesso de Estado, desproporcionalidade entre meios e fins, como também na proteção insuficiente de um direito fundamental, como ocorre quando o Poder Público abre mão de determinadas sanções penais.

Segundo a lição de Canotilho (*apud* DINIZ, 2008, p. 819), a proporcionalidade na função de proibição de excesso se divide em três subprincípios: adequação de meios apropriados para a consecução dos fins pretendidos; necessidade de que não haja outro meio menos gravoso para a obtenção do fim colimado; proporcionalidade em sentido estrito, que avalia se o meio utilizado é ou não desproporcionado em relação ao fim.

Por se tratar de campo recente, a proibição de insuficiência não apresenta construção teórica tão elaborada, no entanto, segundo Juarez Freitas (*apud* SARLET, 2010, p. 28), guarda ao menos uma conexão com a categoria de proibição de excesso: “O princípio da proporcionalidade quer significar que o Estado não deve agir com demasia, tampouco de modo insuficiente na consecução de seus objetivos. Exageros para mais ou para menos configuram irretorquíveis violações ao princípio”.

Tal qual o princípio da igualdade, a proporcionalidade dirige-se a todos os órgãos estatais e, no que se refere ao legislador, sob essa nova ótica restringe ainda mais sua liberdade de conformação das normas criminais. Não pode ele, por exemplo, a seu bel prazer, simplesmente descriminalizar os delitos sexuais ou contra a vida, porque o viés do garantismo não é tão somente negativo.

Tomada de empréstimo a lição, identifica-se que o regramento acerca dos crimes contra a ordem tributária, no qual se insere a extinção de punibilidade mediante pagamento do débito, está aquém dos níveis mínimos de proteção

constitucionalmente exigidos para a ordem tributária. Com a Lei 11.941/09 e as demais que a antecederam, o Estado abriu mão da proteção através do Direito Penal, em evidente prejuízo ao sistema tributário. Sem qualquer justificativa, não obstante o grau de sonegação no Brasil, vulnerou-se ainda mais a ordem tributária e deu-se à fraude, ao falso direcionado ao não pagamento do tributo os contornos de uma mera irregularidade tributária. Ofendeu-se o princípio da proporcionalidade e, por conseguinte, violou-se a Constituição.

5 CONSIDERAÇÕES CONCLUSIVAS

A Constituição Federal, ao tratar do sistema tributário, revela-o como um de seus bens jurídicos representativos dos interesses fundamentais do homem, passível de proteção.

No moderno Direito Penal assegura-se a proteção de ordem individual e também de bens jurídicos transindividuais, de vitimização difusa; em qualquer caso, a tutela deve ter representatividade constitucional.

A ordem tributária tem status constitucional e, portanto, pode ser protegida penalmente em situações de especial gravidade, assim consideradas aquelas dos arts. 1º. a 3º. da Lei 8.137/90 e arts. 168-A e 337-A do Código Penal.

Por outro lado, as normas jurídicas de retirada da punibilidade estão sujeitas às mesmas regras que as demais, isto é, pelo princípio da supremacia da constituição devem adequar-se plenamente aos seus comandos.

A Lei 11.941/09, ao instituir modalidade específica de extinção de punibilidade aos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 e arts. 168-A e 337-A do Código Penal, concedeu a seletivo grupo de agentes do crime tratamento abusivamente diferenciado, em clara ofensa ao princípio da isonomia. Ademais, instituiu regramento que está aquém dos níveis mínimos de proteção constitucionalmente exigidos para a ordem tributária, violando o princípio da proporcionalidade na forma da proibição de insuficiência.

Do ponto de vista jurídico não há razão para criar essa espécie de extinção de punibilidade, ou ainda, mantê-la como válida no ordenamento. O argumento é outro.

No Brasil, desde que Tobias Barreto enfrentou a concepção do criminoso atávico de Cesare Lombroso, percebe-se que o crime é um fato humano, um fenômeno social. Essa linha de pensamento abriu espaço para outras

formulações, inclusive as de Edwin Sutherland, responsável pela expressão “crimes do colarinho branco”, para quem, em relação aos crimes econômicos e financeiros relacionados a determinado grupo de indivíduos (empresários, homens de negócios, políticos), o sistema penal não é efetivo, ao contrário do que ocorre com os crimes comuns, vinculado às classes mais baixas.

O Direito Penal não é neutro e o crime não é natural.

Os crimes do colarinho branco ou não ingressam no sistema penal ou são dele retirados deliberadamente.

Na década de 70, com a edição da Súmula 554, o Supremo Tribunal Federal criou dissimuladamente uma nova modalidade de extinção de punibilidade para a fraude no pagamento por meio de cheque e, posteriormente, rechaçou a sua aplicação a outros crimes patrimoniais praticados sem violência.

Não é difícil concluir como Velloso (2007, p. 90) de que o direito penal existe, antes, “para punir a pobreza, para controlar os membros da ‘*rabble class*’, regendo o controle e a seleção social, não pelo equilíbrio e igualdade, mas pela força exercida pela ameaça de prisão”.

Resta indagar se, três décadas depois, agora unicamente sob o discurso do garantismo negativo, o Supremo Tribunal Federal adotará postura semelhante em relação aos arts. 68 e 69 da Lei 11.941/09, declarando a sua constitucionalidade¹⁵ e restringindo a aplicação tão somente aos crimes tributários.

6 REFERÊNCIAS

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Manual de Direito Penal**. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 1.

BRASIL. **Decreto-lei nº 2.848, de 7 dezembro de 1940**. Código Penal. 1940. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Decreto-Lei/Del2848compilado.htm>>. Acesso em: 02 fev. 2010.

_____. **Decreto-Lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967**. Concede estímulos fiscais à capitalização das empresas; reforça os incentivos à compra de ações; facilita o pagamento de débitos fiscais. 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0157.htm

15 ADI 4273/DF

_____. **Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965.** Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. 1965. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/1950-1969/L4729.htm>>. Acesso em: 02 fev. 2010.

_____. **Lei nº 5.498, de 9 de setembro de 1968.** Extingue a punibilidade de crimes previstos na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, que define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L5498.htm>.

_____. **Lei nº 7.209, de 11 de julho de 1984.** Altera dispositivos do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, e dá outras providências. 1984. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1980-1988/l7209.htm>.

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. 1990. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L8137.htm>>. Acesso em: 02 fev. 2010.

_____. **Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991.** Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm.

_____. **Lei n. 9.099, de 26 de setembro de 1995.** Dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9099.htm>.

_____. **Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998.** Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9605.htm>.

____. **Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000.** Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm>.

____. **Lei n. 9.983, de 14 de julho de 2000.** Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal e dá outras providências. 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9983.htm

____. **Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003.** Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. 2003. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/2003/L10.684.htm>>. Acesso em: 02 fev. 2010.

____. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000,

e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm>. Acesso em: 02 fev. 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa**. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/_Constitui%C3%A7aoCompilado.htm>. Acesso em: 02 fev. 2010.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. Belo Horizonte/MG: Fórum, 2008.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008.

DOTTI, Rene Ariel. **Bases e alternativas para o sistema de penas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo/SP: Malheiros, 2002.

HUGO, Maicon Guedes. **Política criminal no direito penal tributário: uma abordagem pela descriminalização substitutiva utilizando o direito administrativo sancionador**. Curitiba, 2007. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=85202>. Acesso em: 14 out. 2008.

KALACHE, Maurício. **Crimes tributários**. Curitiba: Juruá, 2006.

LÄSSMAYER, Karin; BUSATO, Pulo César. **A legitimidade da proteção penal do bem jurídico meio-ambiente**. Disponível em: <[http://direitoerisco.com/site/artigos/A%20 Legitimidade%20da%20 Prote%20E3o%20Penal%20do%20Bem%20Jur-%20EDdico%20Meio-Ambiente%20-%20Karin%20Kassmayer,%20Pa ulo %20C%20E9 sar%20 Busato.pdf](http://direitoerisco.com/site/artigos/A%20Legitimidade%20da%20Prote%20E3o%20Penal%20do%20Bem%20Jur-%20EDdico%20Meio-Ambiente%20-%20Karin%20Kassmayer,%20Pa%20ulo%20C%20E9%20sar%20Busato.pdf)>. Acesso em: 23 fev. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo/SP: Atlas, 2008.

MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de direito penal**. São Paulo: Atlas, 2009. v. 1.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. São Paulo: Atlas, 2001.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Constituição e proporcionalidade**: o Direito Penal e os Direitos Fundamentais entre proibição de excesso e de insuficiência. Disponível em: <<http://www.mundojuridico.adv.br>>. Acesso em: 03 mar. 2010.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 1994.

VELLOSO, Ricardo Ribeiro (Coord.). **Crimes tributários e econômicos**. São Paulo/SP: Quartier Latin, 2007.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal** brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.