

CRIMES TRIBUTÁRIOS: CONSEQUÊNCIAS ECONÔMICAS E SOCIAIS

TRIBUTARIES CRIMES: ECONOMIC AND SOCIAL CONSEQUENCES

JOÃO VICTOR MOTA MARQUES¹

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo explicitar as consequências econômicas e sociais suscitadas pela prática de crimes tributários. Analisam-se desde a origem e evolução histórica dos ilícitos tributários até sua classificação, tipificação e natureza jurídica, segundo o entendimento de diversos pensadores do direito. Observam-se posicionamentos divergentes acerca da evolução legislativa dos crimes desta natureza, pois enquanto alguns defendem a revogação da Lei de Sonegação Fiscal pela Lei dos Crimes Tributários, outros, simplesmente, ignoram tal possibilidade. Analisam-se, também, os princípios constitucionais que atuam no sentido de limitar o poder de tributar do Estado, de forma a evitar que o contribuinte seja lesado pelo erário público. Destacam-se, ainda, as hipóteses de exclusão de ilicitude e extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, incorporando noções criminais à matéria de ordem tributária. Por fim, examinam-se os danos oriundos da prática dos ilícitos tributários, os quais atingem tanto o aparelho administrativo estatal, bem como toda a coletividade. Neste sentido, destacam-se os prejuízos econômicos e os reflexos sociais provocados pela conduta insistente de inúmeros contribuintes que, a todo tempo, buscam se eximir do pagamento de seus tributos, respaldados na impunidade existente na ordem tributária.

PALAVRAS-CHAVE: Crimes Tributários. Poder de Tributar. Prejuízos Econômicos. Reflexos Sociais.

ABSTRACT

This paper aims to explain the main economic and social consequences arising from the practice of tax crimes. This study analyzed the origin and historical development of illegal tax as well as their classification, typification and legal status, according to the knowledge of various law thinkers. Divergent positions were observed on the legislative developments of such crimes, because while some advocate the abrogation of the Fiscal Evasion Law for the Law of Tax Crimes, others simply ignore this possibility. The constitutional principles that act to limit the taxing power of the state in order to prevent taxpayers from being damaged by the public treasury were also analyzed. It also highlights the hypothesis of unlawful exclusion and extinction of punishability against tax laws, incorporating criminal notions to the matter of tax order. Finally, the damage from the practice of illegal taxes, which affect both the state administrative apparatus as well as the whole community, was examined. In this sense, this study also highlights the economic losses and social consequences caused by the persistent practice of many taxpayers, who at any time, seek to evade paying their taxes as they are protected by the existing impunity in tax order.

KEYWORDS: Tax Crimes. Taxing Power. Economic Losses. Social Reflexes.

INTRODUÇÃO

Os crimes em matéria tributária, como os demais ilícitos, representam uma ofensa ao regramento jurídico brasileiro. Entretanto, possuem uma particularidade, vez que atingem, direta e significativamente, o Poder Público, provocando prejuízos em larga escala. Diante disto, o Estado adotou um sistema de arrecadação tributária composto por diversas diretrizes, as quais buscam resguardar os cofres públicos contra a ameaça dilapidatória da riqueza nacional por parte dos contribuintes.

¹ Especialista em Direito Tributário, Processo Tributário e Análise de Custos e Auditoria Contábil. Professor na Faculdade de Direito Raízes. Anápolis, Goiás, Brasil. E-mail: joao.marques@faculdaderaizes.edu.br

Nesse sentido, desenvolveu-se a presente pesquisa, buscando-se compreender a tipificação dos ilícitos tributários, sua classificação, bem como a devida aplicação da norma jurídica brasileira aos casos concretos. Assim, além de possibilitar uma compreensão mais abrangente acerca dos crimes tributários, o presente estudo permite diagnosticar os reflexos econômicos e sociais oriundos da prática destes tipos delitivos.

Dessa forma, esta pesquisa se justifica pela ânsia de suscitar a discussão acerca dos danos causados à sociedade em decorrência dos delitos fiscais, os quais, quando praticados, inviabilizam a manutenção da máquina administrativa pública e a execução de serviços em prol da coletividade.

O capítulo que inicia este estudo enfatiza a evolução histórica e legislativa dos crimes contra a ordem tributária, procurando estabelecer a conceituação e a natureza jurídica destes ilícitos. Além disso, aborda a classificação e a tipificação dos crimes tributários, buscando identificar a dimensão desta temática no cerne do contexto jurídico brasileiro.

Por sua vez, o capítulo que segue procura ressaltar os aspectos constitucionais inerentes aos crimes tributários, apontando os princípios limitadores do poder de tributar, numa análise das garantias normativas na aplicabilidade das sanções penais e tributárias quando da prática destes ilícitos. Na sequência, são apresentadas as possibilidades de exclusão de ilicitude, bem como as causas que ensejam a extinção da punibilidade nos crimes desta natureza.

Por fim, o terceiro capítulo aponta as consequências oriundas da prática dos crimes contra a ordem tributária, destacando os reflexos econômicos e as implicações sociais provenientes destas condutas. Neste sentido, retrata o cenário criado pela insistência dos contribuintes em praticarem os delitos fiscais.

Assim, no afã de conseguir o máximo de conhecimento acerca do tema em epígrafe, utiliza-se da metodologia compilativa bibliográfica, através da exposição de notáveis escólios doutrinários, pautando-se, também, nos ditames legais e em artigos jurídicos retirados da *internet*.

1. HISTÓRICO LEGISLATIVO E TIPIFICAÇÃO

Os crimes em matéria tributária surgiram da tentativa do contribuinte de se esquivar do cumprimento de suas obrigações tributárias perante o órgão estatal arrecadador. Diante desta situação, agressiva à Ordem Tributária, o Estado se sentiu ameaçado, isto pelo fato de ser totalmente dependente dos recursos dos contribuintes para suprir suas despesas, voltadas a

manter sua estrutura e implementar empreendimentos em prol da coletividade. Por esta razão, o Estado, buscando resguardar o Erário Público e evitar a dilapidação do Tesouro Nacional, criou um conjunto de normas destinadas a coibir este tipo de conduta.

Existe, no ordenamento jurídico brasileiro, um conjunto de normas e princípios voltados a disciplinar a atividade tributária exercida pelo Poder Público, estabelecendo diretrizes para sua atuação e definindo meios de proteção ao patrimônio estatal.

Na esfera dos ilícitos tributários, atribui-se à Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, a instituição dos chamados crimes tributários, quando esta estatuiu o crime de sonegação fiscal e estabeleceu sua respectiva pena (HARADA, 2007, p. 609).

A referida lei definia, apenas, quatro tipos penais que figuravam crimes de sonegação fiscal, sendo que a entrada em vigor da Lei nº 5.569, de 25 de novembro de 1969, implicou o acréscimo de mais uma conduta ilícita, restringindo em cinco o número de crimes desta natureza (ANDRADE FILHO, 2007, p. 54).

Constata-se, portanto, que alterações legislativas em matéria tributária se tornaram indispensáveis, vez que, paulatinamente, novos meios de fraudar o Poder Público eram desenvolvidos. Desta forma, com a entrada em vigor da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, esta se revestiu de plena autonomia ao definir e tratar, especificamente, acerca dos crimes tributários, sendo que, a partir de sua promulgação, todas as condutas compreendidas como crimes de sonegação fiscal passaram, portanto, a ser conhecidas como crimes contra a ordem tributária (PESSOA, 2007, *online*).

A lei referida foi promulgada e publicada em data de 27 de dezembro de 1990, durante o Governo Collor, sob o n.º 8.137, com a tipificação de dez condutas constituidoras de crimes em sentido tributário (além dos crimes contra a ordem econômica e as relações de consumo), descritas logo em seus dois primeiros artigos e respectivos incisos. (VESCOVI, 2007, *online*).

Assevera Leonardo Carraro Poubel que, diante do constante desenvolvimento da sociedade brasileira e da extenuante carga tributária praticada em nosso país, tornou-se imprescindível a criação da Lei nº 8.137/90. O referido regulamento surgiu da necessidade de se estabelecer normas coercitivas que compusessem o sistema tributário nacional de maneira independente da legislação penal, de forma a propiciar ao operador do direito uma interpretação correta a respeito dos crimes tributários, evitando-se possíveis distorções na interpretação da lei (2006, *online*).

Assim, caracterizada está a fundamental relevância da criação da referida lei, na medida em que propiciou ao meio jurídico uma visão mais abrangente acerca dos ilícitos tributá-

rios, tipificando condutas inexistentes à época da Lei nº 4.729/65 e, por isso, nesta, não abordadas.

Por abarcar ilícitos afetos ao Direito Penal Tributário e à inafastabilidade do controle jurisdicional, a Lei nº 8.137/90, tal qual o Código Tributário Nacional, configura norma de abrangência nacional, direcionada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (SCHOERPF, 2007, p. 135-136).

Por tutelar o bem jurídico patrimônio, a aludida lei objetiva o pagamento integral da obrigação tributária, visto que o recebimento desta constitui interesse patrimonial do Estado. Para tanto, estabelece, em seu corpo textual, condutas previstas como tipos penais fiscais, as quais compõem a criminalização por dívida de natureza tributária (RIOS, 1998, p. 19-27). Observa-se, portanto, que a nova lei se propôs a reger todos os entes tributantes, disciplinando penalmente as condutas ilícitas do contribuinte, na tentativa de resguardar o patrimônio estatal.

De acordo com Edmar Oliveira Andrade Filho (2007, p. 55), a Lei nº 8.137, de 27-12-1990, na série de transformações das leis referentes aos crimes fiscais, representou um grande avanço ao ordenamento jurídico brasileiro, instituindo a figura do crime contra a ordem tributária, sem que isso revogasse, ao menos expressamente, a Lei nº 4.729/65.

Enfim, não há unanimidade quanto à essa questão da revogação. De nossa parte, consideramos revogada a lei de sonegação fiscal naquilo que contrariar disposições da Lei nº 8.137/90. Não pode haver duas penas distintas para uma mesma conduta, por exemplo, a redução de tributo mediante falsificação documental e a falsificação documental para reduzir tributo que, no fundo, é a mesma coisa do ponto de vista material. Para quem entende que as duas leis subsistem, a solução do conflito estaria na aplicação da mais benigna, ou seja, da Lei nº 4.729/65, o que tornaria inútil a lei posterior. Mesmo considerando revogada, o estudo dessa lei tem sua importância, à medida que a lei aplicável será sempre aquela vigente à época do fato, salvo se a lei nova for mais benéfica. (HARADA, 2007, p. 615).

Analisando-se as tipificações elencadas na nova lei, constata-se que as condutas delituosas, nela, discriminadas, em muito se assemelham àquelas, anteriormente, abordadas pelo art. 1º da Lei nº 4.729/65. Entretanto, há uma diferença relevante entre elas, posto que a nova lei prevê penas de reclusão e de detenção, à medida que a lei que define a sonegação fiscal prevê somente a pena de detenção. Ainda, para algumas condutas, o tempo de cumprimento das penas, com base na Lei nº 8.137/90, é maior que na antiga lei (ANDRADE FILHO, 2007, p. 55-56).

Demonstrado está que a discussão acerca da sobrevivência ou não da Lei nº 4.729/65 persiste, no ordenamento jurídico, em virtude de sua não revogação expressa pela Lei nº

8.137/90. A este respeito, prevê a Lei de Introdução ao Código Civil, em seu art. 2º, § 1º que: “A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”. Desta forma, tendo a Lei nº 8.137/90 disciplinado toda a matéria tratada pela Lei nº 4.729/65, entende-se que esta foi revogada, sendo aplicada apenas em casos anteriores à nova lei, no período de vigência daquela, com base no princípio da ultratividade da lei mais benigna (SOUSA, 2002, *online*).

Nota-se, portanto, que, durante sua evolução, a legislação em matéria de crimes tributários segue um curso de constantes alterações, da mesma forma que qualquer outra norma, primando pela devida adequação do sistema legislativo à realidade encontrada.

2. CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA

Antes mesmo da apreciação na esfera tributária, imprescindível a análise daquilo que, essencialmente, se compreenda por crime. Assim, necessária a identificação das quatro correntes de conceituação de crime, quais sejam: clássica, neoclássica, finalística e moderna ou analítica.

De acordo com a conceituação clássica, crime é uma conduta voluntária no mundo exterior, desprovida de qualquer valoração, devendo ser apreciada sem nenhum questionamento acerca de sua ilicitude ou culpabilidade. À luz da teoria neoclássica, o crime percebe nova definição, vez que lhe é agregada a valoração do injusto, com base na gravidade do dano causado. Já a abordagem finalista, ao definir crime, destaca a relevância da análise do desígnio da conduta praticada. Por fim, a conceituação moderna ou analítica delinea o crime como uma conduta típica, antijurídica e culpável, em que a culpabilidade é elemento indispensável para a caracterização do ilícito (NASCIMENTO, 2006, *online*).

Analisadas as correntes conceituais de crime, torna-se indispensável a delimitação do ilícito penal partindo-se de seus aspectos estruturais. Desta feita, a doutrina buscou apreciar o crime partindo-se da análise de três vertentes. A primeira delas vislumbra o crime sob um aspecto formal, ponderando, unicamente, a conjuntura nominal do fato. A segunda desenvolve uma análise pautada no exame substancial do fato punível, qual seja uma análise material. De outro lado, a terceira se dedica ao julgamento das características e aspectos do crime, através de uma abordagem analítica de crime (MIRABETE; FABBRINI, 2007, p. 81).

Através da concepção formal de crime, este é definido como uma conduta transgressora às normas penais e, portanto, sujeita à aplicação de uma sanção. Por outro lado, a conceituação material exprime o julgamento da sociedade, embasada nos entendimentos de ilicitude e punibilidade, acerca do que seja crime, exigindo sua proibição com ameaça de pena. Outrossim, o conceito analítico permite compreender o crime com maior abrangência, versando sobre o ilícito de forma fragmentada, à medida que destaca seus aspectos de tipicidade, antijuricidade e punibilidade (NUCCI, 2007, p. 159-160).

Percebe-se, portanto, que, diante da inércia da legislação brasileira em definir crime, coube à doutrina estabelecer a referida conceituação, primando esta pela teoria tripartida do crime. Assim, delineada a acepção genérica de crime, fundamental a sua incursão no âmbito tributário a fim de se compreender os ilícitos nesta temática.

Inicialmente, deve-se observar o que preceitua o *caput* do art. 1º da Lei nº 8.137/90, ao estabelecer que: “Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório” [...]. Nesse sentido, Kiyoshi Harada (2005, p. 587) define crime tributário como: [...] “ato contrário à lei relacionado com a obrigação tributária principal ou acessória. É espécie do gênero infração, que outra coisa não é senão a violação de uma norma jurídica, o descumprimento de um preceito legal”.

Partindo-se desta vasta definição, o ilícito tributário pode ser melhor compreendido com base em uma abordagem mais específica, quer sendo analisado como infração de natureza meramente administrativa fiscal como, também, de natureza penal. Deste modo, entende-se por ilícito tributário toda conduta de transgressão aos preceitos normativos tributários, bem como as atitudes de inadimplência administrativa do contribuinte perante o Fisco, no tocante ao recolhimento dos tributos, caracterizando infração tributária material ou formal (COSTA JR; DENARI, 1998, p. 21).

Por infração formal, entende-se o descumprimento de obrigação tributária acessória (dever instrumental), que consiste em obrigações de fazer ou não fazer, estabelecidas pela legislação tributária no interesse da arrecadação (ou fiscalização) dos tributos, e, por infração tributária material, a omissão de pagamento do tributo devido, de modo que possui sempre conteúdo econômico. (EISELE, 2001, p. 21-22).

Com base nestas definições, constata-se que a lei penal tributária surgiu, no ordenamento jurídico brasileiro, não somente para reprovar o ilícito tributário e a culpabilidade do infrator, mas também como meio de incrementar a arrecadação tributária.

Assim sendo, necessário se faz ressaltar qual seja a natureza jurídica dos crimes contra a ordem tributária.

Segundo Edmar Oliveira Andrade Filho (2007, p. 104), os crimes em matéria tributária estão situados no ramo do Direito Penal, embora haja dificuldade de enquadrá-los nesta esfera ante a carência de precedentes jurisprudenciais e manifestações específicas da doutrina a respeito da natureza jurídica destes ilícitos. Portanto, para melhor compreensão destes delitos, é imprescindível a integração da Lei nº 8.137/90 aos arts. 13 a 25 do Código Penal, os quais apontam todas as diretrizes do fenômeno criminal.

Da mesma forma, Luciano Amaro (2003, p. 421) entende ser o crime tributário uma matéria do domínio penal, pois, mesmo que a Lei nº 8.137/90 tenha suas especificidades, estes ilícitos não podem ser excluídos da ampla abordagem criminal que lhes é concernente. Logo, institui-se a nomenclatura Direito Penal Tributário para abarcar todas as questões inerentes ao delito tributário, o qual fere o direito patrimonial do Estado e, por isso, merecedor de sanção criminal.

Relevante destacar que, mesmo se tratando de crime, o ilícito tributário não gera, na sociedade, a repugnância provocada pelos delitos comuns. A este respeito, Fábio Leopoldo de Oliveira (1976, p. 392-393) afirma que vigora esta discrepância ante a divergência de enfoque entre o Direito Penal e o Direito Penal Tributário. Enquanto o Direito Penal vislumbra o homem como ser social necessitado de regeneração, o Direito Penal Tributário o vê como fonte econômica e, por isso, inadmissível a sua conduta tributária ilícita.

Diante disto, constata-se que os crimes contra a ordem tributária são tratados por um regramento específico, alicerçado na normativa geral do Direito Penal, a fim de que o Estado cumpra não apenas um papel repressor, todavia se estabeleça como agente preventivo à ilicitude em matéria tributária.

3. TIPIFICAÇÃO DOS ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS

De acordo com a definição clássica, crime é o resultado de uma conduta humana que afronta um bem jurídico descrito em lei. Com base nisso, desenvolveram-se formas de classificação dos crimes. A primeira delas estabelece uma distinção entre crimes materiais e crimes formais. Por crimes materiais compreende-se toda conduta ilícita que, quando praticada, atinge um resultado, imprescindível à sua caracterização.

Por outro lado, os crimes formais são condutas reprováveis que independem da ocorrência do resultado para sua consumação. A segunda modalidade de classificação prevê a diferenciação entre crimes de dano e de perigo. Os crimes de dano são aqueles cuja consumação agride diretamente o bem jurídico protegido, enquanto os crimes de perigo são aqueles que se

consumam com a mera exposição a perigo do bem jurídico tutelado (ANDRADE FILHO, 2007, p. 109). Por serem as classificações mais adotadas, o Direito Penal Tributário buscou empregá-las na análise dos ilícitos em matéria tributária.

A unanimidade da doutrina considera o delito do art. 1º da Lei nº 8.137/90 como sendo delito material, de dano, para cuja consumação é necessária a produção do resultado previsto no tipo: **suprimir** ou **reduzir tributos**. Tal não ocorria com a descrição legal da Lei 4.729/65, em que bastava a prática de qualquer das condutas, independentemente do resultado. Dificuldade de interpretação pode surgir em relação às ações típicas elencadas no art. 2º da Lei nº 8.137/90, que em sua maioria se constituem em crimes formais, ou de mera conduta. Porém, o *caput* do art. 2º estatui que constituem crimes da **mesma natureza** a prática das ações previstas em seus diversos incisos. (SOUZA, 1997, *online*, grifo do autor).

Assevera Paulo José da Costa Júnior (1995, p. 100) que os ilícitos tipificados na Lei nº 4.729/65 constituem crimes de mera conduta, vez que se consumam independentemente da obtenção do resultado lesivo. Entretanto, as condutas previstas na Lei nº 8.137/90 configuram crimes materiais de dano, por exigirem, para a sua consumação, a ocorrência do resultado. Estas classificações trazem, portanto, conseqüências relevantes ao Direito Penal Tributário, visto que possibilitam a compreensão do momento consumativo do delito e do resultado atingido pela conduta delituosa.

Desta feita, com base na definição dos crimes contra a ordem tributária, pode-se afirmar que os mesmos se consumam somente perante a efetivação do resultado danoso (SILVEIRA, 2007, *online*). Há que se ressaltar, aqui, uma diferença, quanto à classificação, entre os crimes abordados pela Lei nº 4.729/65 e os trazidos pela Lei nº 8.137/90.

Segundo Kiyoshi Harada (2005, p. 596), os tipos previstos na Lei nº 8.137/90 são crimes de supressão ou de redução de tributos. Por se tratarem dos atos de suprimir e de reduzir, os quais não comportam o fracionamento, estas condutas não possibilitam a modalidade de tentativa de crime. Da mesma forma, a Lei nº 4.729/65 impedia a forma tentada, vez que se tratava de crimes de mera conduta. Entretanto, a diferença está no fato de que, enquanto a antiga lei exigia tão somente a intenção de eximir-se do pagamento do tributo para a consumação do ilícito, a nova lei determina que, além das condutas típicas, haja a comprovação efetiva de dano ao erário público.

Verifica-se, portanto, que, com base nos critérios de classificação de crime, os delitos em matéria tributária, tal qual previstos na Lei 8.137/90, são compreendidos, indiscutivelmente, como crimes materiais e de dano. Consideradas as questões inerentes à classificação dos ilícitos em matéria tributária, cabe, portanto, uma abordagem quanto à sua tipificação.

Neste aspecto, Adriano da Nóbrega Silva (2005, *online*) afirma que o objetivo do Estado, ao editar leis tipificando os ilícitos fiscais, é impedir déficits na arrecadação tributária, em função da evasão fiscal, e diminuir o impacto da ilicitude na ordem tributária.

Assim, a Lei nº 8.137/90 trouxe, em seus arts. 1º e 2º, a tipificação de dez condutas que, quando praticadas e disto resultar supressão do erário público, constituem crimes tributários e, portanto, são submetidas à legislação penal e processual penal, ante a insuficiência da referida lei em tratar de todas as questões que permeiam a respectiva matéria (AMARO, 2003, p. 450-451). Deste modo, mostra-se indispensável a análise do que preceitua o *caput* destes dois tipos penais.

O *caput* do art. 1º, da nova lei, estabelece que constitui crime contra a ordem tributária toda conduta voltada a suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social e acessórios. Tais condutas são abordadas, sucessivamente, em cada um dos incisos que compõem o respectivo artigo. Há, portanto, uma dependência dos incisos em relação ao *caput*. Isto se dá pelo fato de que todas as condutas, tanto comissivas quanto omissivas, descritas nos incisos, devem sempre objetivar a supressão ou a redução tributária. Somente assim é que se consumam os crimes tributários tal como tipificados (LOVATTO, 2000, p. 69).

Na mesma linha de raciocínio, Roberto dos Santos Ferreira (2002, p. 46) afirma que: [...] “fundamental que as condutas descritas nos incisos do art. 1º objetivem a supressão ou redução de tributo, ou contribuição social e qualquer acessório”. Assim sendo, observar-se que, para a devida caracterização do ilícito tributário previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90, o agente infrator deve praticar a conduta firmada na vontade de suprimir ou reduzir o tributo.

Segundo Andreas Eisele (2001, p. 147), por equiparação, os tipos penais tributários previstos no art. 2º, da referida lei, se assemelham àqueles do art. 1º e, devido a isto, são inseridos nos crimes em matéria tributária.

Ressalte-se, portanto, que os ilícitos conhecidos como crimes contra a ordem tributária, em regra, restringem-se às condutas tipificadas nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90. De acordo com Luciano Amaro (2003, p. 450-451), as condutas tipificadas, neste segundo artigo, figuram mera vontade do agente em atingir o objetivo de se esquivar do recolhimento do tributo, sem que isso, realmente, configure a consumação concreta do resultado lesivo.

Da mesma forma, Alécio Adão Lovatto (op. cit., p. 104) entende que [...] “não se cogita, aqui, da necessidade de que haja o resultado de suprimir ou reduzir tributo, essencial nos delitos previstos no art. 1º” [...]. Entretanto, este não é ponto pacificado pelos doutrinadores,

vez que alguns deles exigem, para a tipificação do ilícito previsto no art. 2º da lei em questão, que o resultado lesivo seja efetivamente atingido.

Neste entendimento, a ocorrência dos delitos elencados no art. 2º da Lei nº 8.137/90 dá-se, apenas, quando comprovada a supressão ou a redução do tributo (FERREIRA, 1996 apud SCHOERPF, 2007, p. 170). Perante estas divergências, Heloísa Estellita Salomão (2001, p. 208) manifestou-se no sentido de que o art. 2º da referida lei foi, integralmente, mal elaborado, visto que a tutela penal do bem jurídico ali resguardado se fez por meio diverso em cada uma das hipóteses elencadas.

Ante a isto, constata-se que, mesmo padecendo de falhas técnicas em sua estrutura, a Lei nº 8.137/90 em muito contribui com o Direito Penal Tributário, visto que abarca questões de suma relevância ao ordenamento jurídico brasileiro.

4. GARANTIAS NA APLICABILIDADE DAS SANÇÕES

O Estado Brasileiro, movido pela precípua tarefa de promover o bem-estar social, desenvolveu um sistema de tributação que, indubitavelmente, atinge dois aspectos do contribuinte, quais sejam: a liberdade e o patrimônio. Desta forma, ante a imposição legal, o contribuinte se enquadra, no regime da arrecadação, como sujeito passivo, coagido a dispor de parcela de seu patrimônio, contra a própria vontade, a fim de atender aos desígnios legais.

Assim, perante este conflito de interesses, é imprescindível destacar que o poder de tributar não pode ser instituído sem a devida observância a certas limitações representativas do direito e da garantia de que o contribuinte não será esbulhado pelo ente arrecadador.

A fim de resguardar os direitos do sujeito passivo na relação tributária, o poder constituinte estabeleceu, na Carta Magna, uma série de princípios voltados a limitar a competência do ente tributante e a evitar que o Estado excedesse em sua atividade arrecadadora. Para tanto, ao longo do texto constitucional, buscou-se focar princípios atinentes à ordem tributária.

Deve-se salientar, entretanto, que uma abordagem mais específica acerca dos princípios inerentes aos crimes em matéria tributária se deu, somente, a partir da Constituição Federal de 1988, a qual, como Lei Maior, primou por assegurar o Estado Democrático de Direito, na garantia das liberdades individuais (SCHOERPF, 2007, p. 15).

De início, importante enfatizar a relevância do princípio da legalidade, o qual se consagrou, no ordenamento jurídico, através da expressão *nullum crimen, nulla poena sine lege*, proferida por Feuerbach no início do século XIX (BITENCOURT; PRADO, 1996, p. 81-82).

Em se tratando da fase embrionária do princípio da legalidade, esta se deu em 1215 no texto constitucional da Magna Carta Inglesa. Entretanto, o maior enfoque a este dispositivo sobreveio com a Declaração dos Direitos do Homem, à luz da Revolução Francesa, na assertiva de que ninguém poderia ser punido senão em virtude de uma lei anteriormente estabelecida (BRUNO, 1956, p. 193).

Observa-se, portanto, que a muito se busca orientar as relações sociais através de normas previamente estabelecidas, valendo-se da cautela de, primeiramente, se instituir uma norma para, em seguida, se exigir o cumprimento de uma determinada conduta.

No Estado Democrático de Direito, pelo contrário, os governantes (tanto quanto os governados) sujeitam-se ao império da lei. Nele, o poder Público age *secundum legem* e, em suas relações com os governados, submete-se a um regime de direito, vale dizer, pauta sua conduta por regras que, com outorgarem e garantirem os chamados direitos individuais, apontam os meios que ele poderá empregar para a consecução de seus fins. (CARRAZZA, 1997, p. 242, grifo do autor).

Acerca desta abordagem no sistema brasileiro, Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas (1997, p. 42) afirma que “Em todas as Constituições Brasileiras há a proclamação do princípio básico do Direito Penal, que é o da legalidade, e que se aplica, por igual, ao Direito Penal tributário”.

Seguindo esta premissa, constata-se que a Constituição Federal de 1988 adota o princípio genérico da legalidade ao prever, em seu art. 5º, II, que: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. De igual modo, apresenta o princípio da legalidade penal, no art. 5º, XXXIX, ao afirmar que: “não haverá crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”. E, por fim, aborda o princípio da legalidade na seara tributária ao estabelecer, em seu art. 150, I, que: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (ANDRADE FILHO, 2007, p. 88).

Depreende-se, portanto, que o Estado não pode restringir o comportamento de seus cidadãos senão através de lei, sendo esta um instrumento de justiça, à medida que limita a atuação do poder público.

Desta forma, consolida-se a idéia de um princípio da legalidade arquitetado na esfera penal-tributária, em que se estabelece a obrigatoriedade de que todo tributo seja instituído por lei e que, de igual modo, haja sempre a tipificação legal da conduta e da pena referentes à prática de algum crime tributário para que, deste modo, o mesmo seja caracterizado (MACHADO, 2006, *online*).

Seguindo-se este entendimento, constata-se a correlação existente entre os princípios da legalidade e da tipicidade. Por este último, se permite identificar a correspondência entre o fato antijurídico e sua definição normativa, vez que a adjetivação de uma conduta como punível depende de uma ação ou omissão previamente tipificada em lei (RIBAS, 1997, p. 45).

[...] os modos de proceder do infrator, dos quais decorrem as punições, devem estar precisamente predelimitados pela lei, por meio de figuras típicas que os caracterizem. Essas figuras devem, de forma completa, descrever os fatos merecedores de sanção, com a indicação de todos os seus elementos próprios, assim desempenhando a função de modelos na configuração, sob o ponto de vista descritivo, das condutas que se inserem, ou não, em algum dos círculos fechados e descontínuos do punível. (VILLEGAS, 1974, p. 191).

Acerca deste princípio, existem, no ordenamento jurídico brasileiro, algumas divergências que merecem ser analisadas. Segundo Alberto Xavier (1978, p. 70), o princípio da tipicidade é tão somente um fragmento relevante do princípio da legalidade, à medida que aquele se ocupa, meramente, com os aspectos formais da lei, de modo a coibir evasões por parte do contribuinte. Entretanto, de acordo com Sacha Calmon Navarro Coelho (1997, p. 283), o princípio da tipicidade é preceito autônomo e constitui elemento imprescindível a normatização, vez que se atenta ao conteúdo da lei.

Ressalte-se que, diante da divergência entre as correntes doutrinárias, o entendimento majoritário prima por conceber o princípio da tipicidade como ramo do princípio da legalidade e, tal como este, uma garantia constitucional.

Na mesma abordagem, há o princípio da igualdade, o qual veda o tratamento desigual entre contribuintes equivalentes. Segundo este princípio, o qual se funda no preceito constitucional da isonomia, é assegurada a uniformidade dos contribuintes perante o órgão arrecadador, independente de ocupação profissional ou da função exercida pelos mesmos (CHIMENTI; et al, 2007, p. 499-500).

Por este princípio, a norma deve atingir de forma idêntica todos os membros de uma mesma posição jurídica, haja vista que o tratamento desigual divergiria do escopo pretendido pelo legislador em promover, com base nos parâmetros da evolução jurídico-cultural, a igualdade (JOHNSTON, 2001, *online*).

Constata-se, portanto, que, nesta temática, a finalidade do princípio da igualdade, ao determinar tratamento tributário uniforme a todos aqueles que estão na mesma situação jurídica, é impedir discriminações tributárias. Em que pese a aplicação da norma legal no tempo, é indispensável a análise do princípio da irretroatividade.

Assevera Celso Delmanto (1991, p. 5) que, em geral, as leis são irretroativas, visto que, editadas para o futuro, as mesmas não podem surtir efeitos pretéritos, devendo o ato, por conseguinte, ser regido pela lei em vigência ao tempo em que o mesmo é praticado. Desta forma, a entrada em vigor de uma lei que institua ou aumente tributos não implica obrigações aos fatos geradores ocorridos anteriormente ao início de sua vigência (HARADA, 2005, p. 376).

Nesse sentido, Camila Gomes Sávio (2003, *online*) afirma que o princípio da irretroatividade da lei tem caráter constitucional e é preceito universal em defesa das garantias individuais, sendo a lei aplicável somente aos fatos ocorridos após a sua entrada em vigor.

Assim sendo, demonstrado está que, em regra, a nova lei não gera efeito aos fatos já consumados. Entretanto, é relevante destacar que a esta regra cabe uma exceção, qual seja a da retroatividade da lei mais benigna.

A este respeito, Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas (1997, p. 46) entende que “o princípio da irretroatividade admite exceção quando a lei nova for mais benigna ao réu, conforme previsão constitucional feita na segunda parte do inciso XL do art. 5º”.

[...] Parece-nos, tanto em direito penal comum, como em direito penal tributário, ser objetivamente justo reconhecer o benefício, a quem se encontre em condições de invocar a maior benignidade, quando depois de praticada a ação, o legislador, alterando sua concepção jurídica sobre a punibilidade, modifica favoravelmente as consequências da imputação. (VILLEGAS, 1974, p. 199).

Desta feita, uma norma penal mais benigna pode ser tanto a que descriminaliza uma conduta, ou impõe uma sanção menor, quanto a que gera uma nova causa de exclusão de culpabilidade (ZAFFARONI; PIERANGELI, 1999, p. 228).

Assim, a retroatividade da lei mais benéfica tem a finalidade de impedir que os infratores sejam prejudicados perante a aplicação de uma lei mais gravosa. E, neste aspecto, o Código Tributário Nacional, em seu art. 106, inciso II, apresenta três possibilidades de aplicação da retroatividade da norma mais favorável. A primeira delas diz respeito ao fato da nova lei não mais tipificar determinada conduta como infração fiscal.

A segunda possibilidade refere-se ao fato da conduta não mais ser tratada como avessa à exigência legal de ação ou omissão, desde que não haja fraude e, nem mesmo, omissão de recolhimento do tributo. Já a terceira hipótese permite a retroatividade da nova lei quando sua pena for menos severa que a da lei anterior (SCHOERPF, 2007, p. 30).

A lei tributária que prevê sanções fiscais mais graves (*lex gravior*) não se aplica a infrações ocorridas antes de sua vigência, vale dizer, são irretroativas. No entanto, tratando-se de *lex mitior*, ou seja, de lei penal mais favorável ao agente no tocante à definição da infração tributária, bem como à cominação da respectiva penalidade pecuniária, nos expressos termos do art. 106, II, a retroatividade é a regra. (COSTA JR; DENARI, 1998, p. 52, grifo do autor).

Percebe-se, portanto, que, no ordenamento jurídico, o princípio da irretroatividade atua como preceito favorável ao contribuinte, vez que possibilita a retroatividade da norma quando a este lhe prouver. Na mesma linha de entendimento, outra garantia é conferida ao contribuinte. Trata-se do princípio da anterioridade.

Através deste dispositivo, cuja previsão legal se encontra no art. 150, III, b, da Constituição Federal, uma lei que crie ou aumente um tributo só poderá incidir sobre fatos ocorridos no exercício seguinte ao de sua entrada em vigor (CHIMENTI; et al, 2007, p. 501).

Este princípio busca conferir ao contribuinte tempo suficiente para se adaptar à nova legislação, possibilitando a ele um planejamento econômico capaz de atender às exigências legais, evitando, desta forma, que o mesmo seja surpreendido pela nova imposição normativa (OLIVEIRA, 2006, *online*).

Entretanto, o princípio da anterioridade se reveste de algumas exceções, as quais, também, estão elencadas no art. 150 da Constituição Federal, em seu parágrafo 1º. Devido a essas exceções, este princípio não se aplica aos impostos federais de função regulatória (imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre operações financeiras e imposto sobre produtos industrializados), aos impostos de guerra e às contribuições sociais (DIAS, 2007, *online*).

Ante o exposto, verifica-se que o objetivo do referido princípio está em conceder ao contribuinte prazo suficiente para que o mesmo se muna de recursos capazes de atender às exigências do ente arrecadador.

Outro fator limitante do poder de tributar baseia-se no princípio da vedação do confisco, o qual impede a utilização do tributo como forma de reter grande parte da propriedade do particular ou de inviabilizar o exercício de sua atividade lícita (SANTANA FILHO, 2006, *online*).

A este respeito, Flávio Augusto Maretti Siqueira (2007, *online*) afirma que “o princípio da vedação ao confisco consiste em uma imunidade, na salvaguarda do mínimo vital necessário ao eficaz desenvolver da personalidade humana (dignidade humana) e da continuidade da empresa”.

Nesta mesma concepção, outros princípios merecem ser analisados, quais sejam o da uniformidade tributária nacional e o da não-diferenciação tributária. Pelo primeiro, tem-se que é proibida, à União, a instituição de algum tributo que seja aplicado de maneira distinta no território nacional, devendo ser assegurada isonomia no tratamento dos semelhantes (VILLEGAS, 1990, p. 194).

Admite-se, porém, uma distinção de tributação quando se tratar de incentivo fiscal destinado a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diversas regiões do País, sem que isto favoreça excessivamente uma determinada região em detrimento das demais (HACK, 2007, *online*).

Em se tratando do princípio da não-diferenciação tributária, este veda ao poder público a instituição de diferenças tributárias entre bens e serviços, de qualquer natureza, em função de sua origem ou destino (SILVA, 2006, *online*).

O referido princípio encontra previsão legal no art. 152 da Constituição Federal e no art. 11 do Código Tributário Nacional, sendo, por vezes, designado como princípio da impossibilidade de discriminação tributária (CHIMENTI; et al, 2007, p. 509).

Portanto, a análise destes princípios constitucionais limitadores do poder de tributar torna evidente a relevância de se instituir fatores limitantes à ação do poder público, primando-se, sempre, pela defesa das garantias legais conferidas ao contribuinte.

5. EXCLUSÃO DE ILICITUDE

O Código Penal, em seu art. 23, adota quatro causas excludentes de ilicitude, estabelecendo que não constitui crime quando o agente pratica o fato em estado de necessidade, em legítima defesa, em estrito cumprimento do dever legal ou no exercício regular de um direito.

Assim, constata-se que nem sempre a conduta praticada contra um bem protegido juridicamente é passível de uma sanção, vez que há, no ordenamento jurídico, normas que possibilitam a exclusão da antijuridicidade, ainda que diante de um fato considerado típico (FERREIRA, 1997, p. 166-167).

[...] ora, há fatos que a sabedoria humana não pode prever, situações que não pode levar em consideração e nas quais, tornando-se inaplicável a norma, é necessário, de um modo ou de outro, afastando-se o menos possível das prescrições legais, fazer frente às brutais necessidades do momento e opor meios provisórios à força invencível dos acontecimentos. (PERELMAN, 1998, p. 106).

De acordo com Johannes Wessels (1976, p. 62), estas normas, que autorizam a atitude ilícita do agente, são consideradas preceitos permissivos, visto que garantem ao mesmo o direito de ação ou omissão, sem que isto lhe implique sofrer as consequências previstas na norma penal.

Constata-se, portanto, que o legislador reconheceu a possibilidade de, em certas circunstâncias, ser a ofensa ao bem jurídico plenamente justificável, desde que voltada à preservação de outro bem jurídico de maior ou de mesma relevância. E por se tratarem de normas gerais de direito penal, as causas excludentes de ilicitude se aplicam, de igual modo, aos assuntos pertinentes às sanções em matéria tributária.

Acerca da alegação de estado de necessidade como meio de exclusão da ilicitude, observa-se que o fundamento desta proteção jurídica se embasa no reconhecimento de que, ante um conflito de interesses, aqueles de menor estima devem ceder aos superiores (GOMES, 1983, p. 435).

Assevera Alberto Rodrigues de Sousa (1979, p. 4) que há o estado de necessidade quando a única alternativa para se evitar um grave dano consiste na ação ou omissão de uma determinada conduta, que sacrifique, de algum modo, um outro bem legalmente protegido.

Observa-se, desta forma, que o estado de necessidade se dá quando o agente, para proteger um bem juridicamente relevante, ofende interesses alheios. Apesar de difícil constatação, pode haver situações em que, dependendo das questões fáticas e de direito suscitadas e desde que as mesmas estejam devidamente comprovadas, se utilize o estado de necessidade como excludente de ilicitude em matéria tributária (ANDRADE FILHO, 2003, p. 62).

Assim, só é válida a justificativa de estado de necessidade quando a destinação do produto do crime se der a uma finalidade socialmente mais relevante que a função do patrimônio público, o que não ocorre quando o contribuinte destina os recursos ao pagamento de fornecedores, financiamentos ou outros compromissos empresariais (SOUZA, 2004, online).

Neste sentido, o infrator a uma norma da legislação tributária, desde que comprove o estado de necessidade e que não esteja caracterizada evasão fraudulenta, pode valer-se desta excludente como meio de se eximir da sanção que lhe seria cabível.

É majoritária a jurisprudência no sentido de que, uma vez efetivamente comprovada dificuldade financeira com relação ao acusado de não recolher ou recolher montante a menor de tributos, terá o mesmo decretada a sua absolvição, com base no artigo 386, V, do CPP, por se configurar causa de excludente de ilicitude, em razão da inexistência de conduta diversa. (STEFFENS, 2008, *online*).

Portanto, desde que se comprove a insuficiência financeira do contribuinte e a hipótese de inexigibilidade de conduta distinta do mesmo, este não poderá ser responsabilizado pelo não recolhimento dos tributos devidos aos cofres públicos. Em se tratando da legítima defesa como causa excludente de ilicitude, esta se consagra quando o ofendido se utiliza de todos os meios indispensáveis para afastar de si, ou de um terceiro, alguma ofensa atual ou em iminência de ocorrer (GOMES, 1983, p. 434).

De acordo com Günter Stratenwerth (1982, p. 145), “a legítima defesa admitida como causa de exclusão de ilicitude é a que repele um ataque com o emprego moderado de meios necessários a repelir a injusta agressão”.

Observa-se, deste modo, que somente configura legítima defesa a ação ou omissão que seja proporcional à afronta sofrida, devendo existir, portanto, um equilíbrio entre os meios empregados para a defesa e o ataque suportado.

Parece difícil imaginar que essa causa excludente da antijuridicidade possa ser aplicável juntamente com as normas que prescrevem sanções no âmbito tributário porque isso implicaria considerar que a lei fiscal possa representar uma ameaça. (VILLEGAS, 1974, p. 221).

Entretanto, apesar de incomum, o emprego da legítima defesa como excludente de ilicitude em matéria tributária é, verdadeiramente, possível. De acordo com Edmar Oliveira Andrade Filho (2003, p. 64), isto se dá quando o contribuinte, diante de uma penalidade extremamente onerosa, imposta pelo ente arrecadador, age em confronto com a mesma, alegando a legítima defesa pelo fato de que tamanha onerosidade pode levá-lo à falência econômica.

Constata-se, desta forma, que o contribuinte pode se valer da legítima defesa quando vir seu direito patrimonial ameaçado por práticas tributárias injustas e arbitrárias. Quanto à alegação de exercício regular de um direito como causa excludente de ilicitude em crimes contra a ordem tributária, observa-se que isto ocorre quando há a suspensão da exigibilidade de um crédito tributário. Nesta situação, a incidência de uma norma, que suspende a exigibilidade do crédito tributário, exclui a normatividade daquela que previa penalidade pelo não-recolhimento de determinado tributo. Isto confere ao sujeito passivo o direito de não pagar o tributo, o que o isenta de qualquer penalidade na esfera tributária (SANCHES, 1998, p. 125).

Assevera Geraldo Ataliba (1977, p. 555) que se, porventura, alguém está tutelado por uma norma que o desobriga de um dever, não há como se esperar que aquele seja apenado pelo não cumprimento deste, vez que, jurídica e logicamente, ele não mais existe. Portanto,

vislumbra-se, claramente, o emprego do exercício regular de um direito como causa excludente de ilicitude no campo tributário.

Todavia, em se tratando da alegação de estrito cumprimento do dever legal como forma de exclusão de ilicitude em matéria tributária, é difícil estabelecer uma situação em que a sonegação fiscal, por exemplo, seja encarada como sujeição a uma determinação legal, visto que, na verdade, o dever é justamente o de recolher os tributos e as contribuições impostos por lei (MACHADO, 1994, p. 229).

Assim, verifica-se que, dentre as hipóteses de exclusão de ilicitude previstas pela lei penal, apenas três se aplicam à matéria tributária, devendo, portanto, existir uma integração entre estes dois ramos da ciência jurídica, em virtude, principalmente, da inexistência de normas específicas acerca desta temática no campo do direito tributário.

6. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

O ordenamento jurídico brasileiro enumera algumas hipóteses em que se extingue, do Estado, o direito de aplicar punição quando da ocorrência de alguma conduta criminosa. A estas hipóteses dá-se o nome de causas de extinção de punibilidade, as quais operam no sentido de inibir o emprego da sanção penal, desde que preenchidos os requisitos legais.

De acordo com Kiyoshi Harada (2005, p. 596-597), as possibilidades de extinção de punibilidade, em regra, estão elencadas no art. 107 do Código Penal, abrangendo as hipóteses que advêm antes ou depois da sentença.

Em se tratando, especificamente, da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, esta não pode ser analisada sem levar em consideração o art. 138 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a responsabilidade por infrações de natureza tributária é excluída pela denúncia espontânea (FILLUS, 2008, *online*). A norma albergada pelo art. 138 do CTN consubstancia opção valorativa do legislador. Opção pelo uso de estímulo em vez do castigo, e pelo prestígio à boa-fé do contribuinte que toma a iniciativa de denunciar a sua falta. (MACHADO, 2000, p. 87).

Entretanto, além de espontânea, a norma exige que a denúncia seja apresentada antes do início de qualquer medida de fiscalização ou procedimento administrativo relacionado com a infração e, ainda, que seja acompanhada do recolhimento do tributo devido.

A este respeito, Alexandre Macedo Tavares (2002, p. 128-129) afirma que havendo a denúncia espontânea eficaz, qual seja a praticada antes de qualquer iniciativa do poder públi-

co e acompanhada do pagamento do tributo devido, extingue-se a pretensão punitiva do sujeito ativo das relações tributárias. Assim, não terá o ente arrecadador competência para impor a penalidade prevista em lei e, nem mesmo, legitimidade para requerer a aplicação da norma através da intervenção do órgão judicial. Como consequência, o contribuinte tornar-se-á imune à sanção penal.

A exclusão da responsabilidade por penalidades de que trata o art. 138 do CTN impede a aplicação da norma penal, recortando o seu campo de incidência, mesmo adiante da ocorrência do fato antijurídico típico, do resultado e da culpabilidade. Em resumo, a norma excludente da responsabilidade penal atua como regra sobre anistia que não apaga o fato ilícito e a correspondente infração, mas retira a possibilidade de aplicação da norma penal. Seja qual for o motivo da falta, sua extensão e as consequências respectivas, haverá a exclusão da responsabilidade penal se houver – antes de qualquer procedimento fiscal específico – o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, se for o caso. (ANDRADE FILHO, 2003, p. 145).

Portanto, verifica-se que, quando se tratar de crimes contra a ordem tributária, havendo denúncia espontânea pelo contribuinte, a sanção cabível não poderá ser aplicada ao mesmo, vez que a regra contida no art. 138 do CTN exclui as responsabilidades tributária, penal e administrativa. Além da denúncia espontânea, o ordenamento jurídico brasileiro aponta a anistia e a remissão como causas extintivas da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária.

De acordo com Aurélio Pitanga Seixas Filho (1989, p. 58-59), a remissão é uma forma extintiva do crédito tributário em que o legislador, por motivos relevantes, propicia ao devedor o cancelamento da obrigação tributária. Assim, ocorre o fato gerador, nasce a obrigação tributária, entretanto o sujeito passivo fica isento de cumprir a sua obrigação de recolher o tributo.

Assevera Paulo de Barros Carvalho (1991, p. 310) que, ao remir, o ente arrecadador dispensa o recebimento do crédito referente ao tributo. Já pelo instituto da anistia, o Estado oferece perdão correspondente a ato ilícito ou à penalidade pecuniária.

Desta forma, observa-se que os dois institutos são bem distintos. Enquanto a remissão se volta à atitude de natureza obrigacional tributária, a anistia diz respeito a princípio de natureza sancionatória.

Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho (1982, p. 204) afirma que, pela remissão, o legislador perdoa o débito do tributo, abrindo mão do seu direito subjetivo de percebê-lo, sendo que, pela anistia, a escusa recai sobre o ato da infração ou sobre a penalidade que lhe foi aplicada. Ambos dispositivos extinguem a punibilidade do infrator, entretanto um se atém

a vínculos obrigacionais de natureza estritamente tributária, enquanto o outro se volta ao cunho sancionatório das obrigações.

Para Carlos Dalmiro da Silva Soares (2008, *online*), estes dois institutos operam no sentido de estabelecer consequências diferentes daquelas previstas na norma, quando da ocorrência do fato ilícito. Isto porque o fato não desaparece, contudo as implicações inerentes a ele rompem a relação jurídica obrigacional prevista pela lei e retiram a ilicitude do fato do não-pagamento do tributo no tempo e na forma devidos.

Constata-se, deste modo, que o contribuinte infrator pode se valer destes dois benefícios fiscais como forma de ver extinta a sua punibilidade.

Por fim, como mecanismo de extinção da punibilidade em matéria tributária, há a hipótese do pagamento ou, até mesmo, do parcelamento do débito tributário.

Acerca disto, Kiyoshi Harada (2007, *online*), afirma que outra hipótese de extinção da punibilidade, nos crimes tributários, ocorre quando a pessoa física ou jurídica efetua, antes do recebimento da denúncia criminal, o pagamento integral do débito tributário ou obtém do ente arrecadador a possibilidade de parcelamento da dívida.

Quando há o parcelamento da dívida tributária, ocorre o fenômeno da novação, o qual opera como liquidação do crédito tributário original. Assim, o débito fiscal se renova e passa a representar novo crédito para o ente arrecadador (CARLOMAGNO, 2006, *online*).

Desta feita, verifica-se que a extinção da punibilidade pelo pagamento ou parcelamento do tributo induz ao cumprimento da obrigação tributária, atingindo o objetivo tutelado em previsão legal, ao mesmo tempo em que cumpre a função intimidatória do preceito penal.

Ante o exposto, constata-se a imprescindível aplicação das causas de extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. Primeiramente, por ser preceito legal e, depois, por desafogar o Poder Judiciário de questões que podem ser plenamente sanadas na esfera administrativa.

7. CONSEQUÊNCIAS ECONÔMICAS E SOCIAIS

Em regra, a prática de conduta ilícita, ao mesmo tempo em que acarreta a imposição de sanção legal, ocasiona lesão a direito de outrem. Em se tratando da prática de crimes contra a ordem tributária, esta realidade se confirma, vez que, além de invocar a aplicação da penalidade prevista, provoca graves consequências à ordem econômica e social.

Desta forma, é de grande relevância a análise dos danos causados pela prática dos crimes tributários; primeiramente, por atingirem a coletividade e, em segundo plano, como forma de conscientização acerca dos prejuízos oriundos desta conduta.

A fim de arcar com as despesas destinadas a manter a sua estrutura econômica e funcional e implementar investimentos que possibilitem o desenvolvimento econômico de determinada região, o Estado usufrui dos tributos que lhe são pagos pelos contribuintes.

Para tanto, existe um ordenamento jurídico tributário, formado por um conjunto de princípios e normas, que disciplina a atividade tributária exercida pelo Poder Público. Este ordenamento estabelece parâmetros e determina limites à atuação do ente arrecadador, ao mesmo tempo em que busca resguardar o erário de ataques criminosos voltados a dilapidar economicamente o tesouro nacional (MEMÓRIA, 2002, *online*).

Nesse sentido, o governo desenvolve mecanismos de prevenção à prática dos crimes em matéria tributária, pois reconhece que estes ilícitos geram a falta de investimentos econômicos, o que afeta, substancialmente, o crescimento do país e, além disso, contribui com o aumento da carga tributária. Este aumento ocorre porque o Estado precisa gerir os seus gastos, necessitando, portanto, de dinheiro para o pagamento de suas obrigações e para a realização de investimentos indispensáveis. Assim, o peso da obrigação tributária recai sobre os contribuintes, os quais se submetem a alíquotas cada vez mais altas e mais numerosas (AREND, 2001, p. 48).

De acordo com Fúlvio Emerson Gonçalves Cavalcante (2008, *online*), a alta carga tributária brasileira se justifica pelo elevado índice de contribuintes em situação de inadimplência por débitos com o Fisco e com a Previdência Social. Assim, constata-se que o inadimplimento de alguns contribuintes coopera, inevitavelmente, com a elevação da carga tributária a ser suportada pelos demais.

Nesta sistemática, o aumento das alíquotas dos tributos enseja a ampliação da sonegação fiscal. Como consequência dessa dinâmica, desenvolve-se um ciclo vicioso de maiores impostos, menor desenvolvimento da atividade econômica e mais sonegação, resultando, ao final, em menor valor arrecadado (MARTINS, 2000, p. 60).

Assim, como resultado da diferença entre as baixas receitas fiscais e os elevados gastos públicos, surge o déficit público, para cuja solução o governo se utiliza, frequentemente, do endividamento público. Embora solucione, em primeiro momento, o problema do déficit público, o endividamento provoca consequências marcantes no cenário econômico brasileiro. Isto porque os juros do endividamento passam, em seguida, a ampliar o próprio déficit públi-

co, que, por sua vez, afetará o nível da atividade econômica como um todo, vez que se utilizará da elevação da carga tributária como forma de assumir a dívida contraída (VALE; SANTOS, 2002, p. 22).

Deste modo, verifica-se a relevância de se instituir normas que busquem impedir que o Estado seja minado em suas bases econômicas, por conta dos enormes desfalques contra a ordem tributária.

Ocorre que, nem sempre, o contribuinte age intencionalmente contra a ordem tributária. Em muitos casos, por exemplo, a pessoa jurídica se vê em situação de verdadeiro estado de necessidade ou de inexigibilidade de outra conduta que, na medida em que tem que decidir entre pagar os impostos ou honrar a folha de salários e as obrigações junto aos seus fornecedores, acaba optando em pagar seus empregados e fornecedores, sob pena de cerrar as portas. Desta maneira, torna-se inadimplente perante o Fisco e a Previdência, por falta de suporte financeiro para saldar tais compromissos (CARRAZZA, 2002, p. 46).

Entretanto, muitas vezes, o contribuinte age voluntariamente em desfavor dos cofres públicos, praticando ilícitos tributários de forma desfreada, o que acarreta graves prejuízos à ordem econômica. Como resultado desta conduta, o empresário honesto passa a sofrer com a concorrência desleal do sonegador, o qual, por não recolher o tributo decorrente de suas operações tem, assim, condições de repassar seus produtos a preços sensivelmente inferiores. A consequência disto será, inevitavelmente, a quebra do contribuinte correto, que, apesar de arcar com suas obrigações e gerar empregos, não encontra subsídios para se manter no mercado (AMARO, 2003, p. 432).

Assevera Paulo de Barros Carvalho (1991, p. 351) que, ante a carência de recursos, por conta da evasão fiscal, o Estado tende a aumentar as alíquotas e as bases de cálculo, além de acrescentar novos tributos aos já existentes. Como resultado disto, há um significativo aumento da carga tributária e sua injusta transferência em desfavor daqueles que não sonegam, os quais acabam por assumir, economicamente, os danos causados pela prática insistente de contribuintes que buscam, a qualquer custo, se desonerar da obrigação tributária.

Portanto, constata-se que, além de desfalcocar os cofres públicos, os crimes em matéria tributária atingem diretamente a sociedade, à medida que contribuem com a concorrência desleal e com a elevação da carga tributária, o que acarreta graves danos à sua vida econômica.

Nota-se, entretanto, que, apesar de provocarem inúmeros prejuízos, os agentes de ilícitos tributários, muitas vezes, não recebem a devida sanção, permanecendo imunes no seio

da sociedade. Isto contribui com o crescimento do sentimento de impunidade, o qual induz à sonegação os empresários, até então, considerados corretos (RIBAS, 1997, p. 54).

Assim, é imprescindível o emprego de medidas que visem abolir a impunidade que cerca os crimes contra a ordem tributária, pois não se pode permitir que o contribuinte, por não acreditar na repressão efetiva sobre as condutas delituosas, ponha os tributos em segundo plano e acabe, também, por incidir em conduta ilícita tributária (POMPERMAIER, 2003, *online*).

Ante a isto, observa-se que os danos econômicos oriundos da prática de ilícitos tributários alcançam grandes proporções, vez que, além de acarretarem diversos malefícios à vida financeira da sociedade, agridem severamente o Estado, o qual se vê desprovido de recursos para manter seu aparelho administrativo e para alcançar suas metas de trabalho.

8. IMPLICAÇÕES SOCIAIS

Além dos diversos prejuízos causados à ordem econômica, os ilícitos em matéria tributária são, ainda, responsáveis por inúmeros danos que atingem expressivamente o contexto social brasileiro. Isto se dá em virtude da importância das verbas tributárias como fonte primária dos recursos destinados à manutenção do aparelho estatal; portanto, à viabilização da coexistência harmônica dos indivíduos em um dado corpo social. Assim, o não recolhimento ou o pagamento a menor do tributo, impede a utilização de recursos em prol de programas estatais de cunho social (FERREIRA, 2002, p. 57).

Constata-se, desta forma, a relevância da criação da Lei nº 8.137/90, à medida que esta se contrapõe a uma atividade ilícita que atinge todo o corpo social, vitimando, principalmente, a população carente, relegada às periferias e, totalmente, desassistida de serviços básicos primários, vivendo em mínima condição de dignidade humana (MEMÓRIA, 2002, *online*).

Esta realidade serve para mostrar que, em geral, os danos provenientes da ilicitude em matéria tributária atingem, de forma direta, aqueles que, na maioria das vezes, não lhes deram causa. Isto porque o Estado é totalmente dependente dos recursos do contribuinte, sendo que, ante a escassez destes, o Poder Público se torna impotente para a execução de serviços primordiais à existência digna do ser humano (BECKER, 1963, p. 62).

Assevera Márcia Aguiar Arend (2001, p. 53) que os recursos suprimidos ou reduzidos em detrimento do Erário Público não podem ser compreendidos como mero interesse go-

vernamental, pois, na verdade, se tratam de interesse público, agregando as características de direito e interesse difuso.

Portanto, evidencia-se que os crimes tributários agridem, de forma aguda e impiedosa, toda a sociedade e, principalmente, a população carente, a qual depende da iniciativa pública para sobreviver, aos menos, em mínimas condições de vida.

A sonegação fiscal é um fenômeno muito grave, que tem como consequência a subtração e redução da qualidade de vida de quem mais precisa; faz do rico ainda mais rico e do pobre ainda mais pobre, agravando, pois, as desigualdades sociais dos cidadãos brasileiros e constringendo o Estado, assim, a aumentar a carga tributária para fazer frente aos seus compromissos financeiros, tornando impossível a realização dos princípios democráticos. (POMPERMAIER, 2003, *online*).

Diante disto, verifica-se que o tributo é fundamental à consecução de melhorias na vida social brasileira, vez que patrocina a concretização de obras, a prestação de serviços e, ainda, o bem-estar social.

Portanto, para que os tributos atinjam a função social a que se destinam, é necessário, primeiramente, que sejam devidamente recolhidos e que, em seguida, o Poder Público usufrua adequadamente de todos os recursos arrecadados, tendo como finalidade básica o desenvolvimento social.

De acordo com Ives Gandra da Silva (1992, p. 41), atualmente, com a predominância do modelo de estado social e democrático de direito, os tributos, quando arrecadados, têm sido utilizados como fortes instrumentos de política e de atuação estatal, nos diversos meios, mas, principalmente, na esfera social.

Assim, caso o contribuinte cumpra, fielmente, com suas obrigações tributárias, o Estado poderá atender a suas finalidades, através da distribuição de riqueza, satisfação das necessidades sociais e de políticas de investimento, desenvolvendo, por conseguinte, uma política social tributária satisfatória.

Segundo Rogério Vidal da Silva Martins (2002, p. 26), o não recolhimento dos tributos provoca uma grave disfunção social, pois o governo não consegue desenvolver os programas voltados a atender as necessidades da população, o que impede o crescimento e o desenvolvimento do cidadão e, conseqüentemente, da sociedade.

Nesse sentido, a relação tributária não pode ser pensada como relação bipolar, em que Fisco e contribuinte travam uma luta acirrada para garantir seu espaço. Deve-se, na verdade, entender que a relação tributária, no contexto do Estado Social de Direito, como ainda é

o Brasil, é tripolar, ou seja, ao lado do Fisco e do contribuinte, deve existir a sociedade, vez que ela é a real destinatária final do produto da arrecadação tributária (AREND, 2001, p. 64).

Sendo assim, o contribuinte deve compreender que o ilícito em matéria tributária impede a erradicação da pobreza, da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Sem a devida arrecadação tributária, o Estado não pode desempenhar, adequadamente, os serviços públicos indispensáveis à sociedade.

Nesse sentido, o Poder Público não pode promover o desenvolvimento da pessoa humana, pois, para isto, o Estado deve possuir uma fonte de renda, a qual, em regra, é proveniente da arrecadação de tributos (MACHADO, 2002, p. 66).

É importante analisar, também, que o ilícito em matéria tributária atinge a ordem social sobre outra perspectiva, a do contribuinte investidor. Quanto a isto, vale ressaltar que, ante a sonegação e a inadimplência de alguns, o Estado sobrecarrega tributariamente os demais. Estes, como consequência, permanecendo fiéis às suas obrigações tributárias, deixam de investir em contratação de mão-de-obra e melhoria de seus empreendimentos, vez que optam pelo cumprimento às normas legais (GONÇALVES, 2007, *online*).

Como resultado, há a elevação do índice de desemprego, o que afeta, substancialmente, o mercado consumidor. Este, por sua vez, desprovido de recursos financeiros, recua diante das ofertas de mercado, o que reduz a procura pelos produtos disponíveis ao consumo. Ante a baixa procura, não há que se falar em produção em larga escala e, nem mesmo, em contratação de mão-de-obra, o que obriga, portanto, o contribuinte fornecedor a reduzir o número de empregados, mantendo-se um quantum suficiente a atender a reduzida demanda (FERREIRA, 2002, p. 65).

Constata-se, desta forma, que a elevada carga tributária e o expressivo peso dos tributos emperram o desenvolvimento do país, vez que estimulam a ilicitude tributária, a qual, por consequência, afugenta o contribuinte investidor.

Por outro lado, caso houvesse uma redução significativa da carga tributária brasileira, seria possível ao contribuinte cumprir, devidamente, suas obrigações fiscais, não tendo, portanto, que se sujeitar à prática do ilícito tributário.

Assim, poderia o contribuinte se adequar às exigências legais, recolhendo devidamente os tributos e, ainda, lhe restariam recursos suficientes a serem investidos em maior produção. Além disso, o contribuinte investiria em contratação de mão-de-obra, o que contribuiria com o crescimento do mercado consumidor e, deste modo, melhoraria a condição de

vida dos contribuintes, vez que estes passariam a consumir mais e melhor (LANDIM, 2008, *online*).

Assevera Márcia Aguiar Arend (2001, p. 72) que os crimes em matéria tributária em muito prejudicam o quadro social brasileiro. Isto porque, ante a escassez de recursos, o Estado se mantém inerte perante os problemas sociais, esquivando-se da prestação de serviços sociais básicos e priorizando investimentos na própria máquina administrativa.

Neste sentido, o poder público abandona a sua finalidade básica de promoção do bem-estar social e realiza a sua administração voltada, tão-somente, à manutenção do aparelho estatal. Com isso, o Estado torna ineficiente a sua política social de diminuição da desigualdade de renda e da pobreza no país, o que gera um mecanismo de reprodução da pobreza ao longo do tempo (CAMARGO, 2004, *online*).

Como consequência desta realidade, cresce, no cenário comercial brasileiro, a prática da informalidade. Nesta sistemática, as trocas mercantis são realizadas livremente, sem qualquer intervenção estatal, o que tem sido o grande atrativo à classe social menos favorecida (MEMÓRIA, 2002, *online*).

Assim, como forma de atender às necessidades que deveriam ser assumidas pelo Estado, as classes sociais à margem da sociedade se lançam no mercado de consumo, utilizando-se de práticas que afrontam a ordem econômica brasileira.

Nesta realidade, a circulação de mercadorias e a prestação de serviços ocorrem sem que haja o controle do Estado. Assim, os trabalhadores informais comercializam seus produtos e prestam seus serviços livres da obrigação tributária de recolhimento dos tributos. Portanto, atraídos pela vantagem econômica ilícita, milhares de brasileiros se aventuram no universo da informalidade, colocando em risco a estrutura econômica e social de nosso país (FERREIRA, 2002, p. 14).

Isto porque, ante o não recolhimento dos tributos devidos, o governo, mais uma vez, deixa de arrecadar uma grande parcela de recursos, os quais seriam destinados ao crescimento econômico do país e à promoção de medidas que visem propiciar melhorias na qualidade de vida de toda a nação.

Vale ressaltar que os crimes contra a ordem tributária atingem as três esferas do governo: federal, estadual e municipal. Nesse sentido, inúmeros são os casos de projetos e programas sociais que deixam de ser desenvolvidos ou, até mesmo, colocados em prática, em virtude da escassez de fundos capazes de patrocinar as políticas do governo (SILVA, 1992, p. 53).

Portanto, afetando toda a estrutura organizacional do governo brasileiro, os ilícitos tributários comprometem, infelizmente, os planos educacionais, os programas de saúde, as políticas de erradicação do trabalho infantil e de combate às drogas e, ainda, todos os demais projetos públicos relacionados à infraestrutura e desenvolvimento do Brasil.

Quanto à educação, inúmeros recursos deixam de ser investidos em ações necessárias à melhoria da qualidade do ensino ofertado pelas universidades e escolas públicas brasileiras. Neste sentido, não há como o Estado promover a qualificação dos professores da rede pública e, nem mesmo, desenvolver condições básicas e uma estrutura física adequada para o ensino no país (VALENTE, 2008, *online*).

Em se tratando da saúde pública, observa-se que, devido à escassez de recursos, não há como o governo destinar verba suficiente ao combate de diversas doenças epidemiológicas. Da mesma forma, o Estado fica impedido de disponibilizar medicamentos e tratamentos médicos adequados à população. Além disso, a ilicitude tributária restringe o acesso de milhares de famílias a programas sociais de saneamento básico, o que impede a melhoria das condições ambientais e da saúde da população (MOTA, 2008, *online*).

Constata-se, desta forma, que muitas são as implicações derivadas da ilicitude em matéria tributária e que as mesmas se proliferam por diversas ramificações da economia e da ordem social do país, lesionando diversos setores da política nacional. Entretanto, ocorre que, na maioria dos casos, os ilícitos tributários não são objeto de repúdio por parte da sociedade.

A delinquência tributária, a exemplo do que ocorre com os demais delitos de natureza econômica, não recebe da sociedade a mesma reprovação incidente sobre crimes tidos por comuns, tais como furto, roubo e sequestro, embora comprometa seriamente o desempenho das funções do Estado; isto porque as formas de ação da criminalidade moderna são civis, não corre sangue, só no final, talvez, haverá um pouco de agressão. (FERREIRA, 2002, p. 16).

Segundo Héctor B. Villegas (1974, p. 182), muitos dos que se espantariam, caso lhes fosse proposto cometer um delito comum, se interessariam em conhecer as manobras para iludir a legislação tributária, não excluindo a possibilidade de praticá-las.

Assim, diante desta realidade, é de fundamental importância que haja, entre os contribuintes, a conscientização acerca dos malefícios oriundos dos crimes tributários, vez que os reflexos destes atingem de forma drástica, tanto econômica como socialmente, toda a coletividade brasileira.

CONCLUSÃO

Os crimes contra a ordem tributária, indubitavelmente, representam uma grave ameaça à estrutura econômica e social brasileira e, devido a isto, merecem maior atenção por parte da administração pública, vez que, a cada instante, surgem novas manobras evasivas dos contribuintes, capazes de excluir expressivos recursos dos cofres estatais.

Nesse sentido, o poder público, ante a necessidade de aumentar sua capacidade de arrecadação tributária para promover o bem-estar social, adota um sistema de arrecadação imprescindível à preservação da ordem econômica e social, primando por medidas que impeçam a prática de condutas abusivas ou contrárias ao direito, perpetradas pelos diversos agentes econômicos.

Entretanto, como ficou demonstrado, o referido sistema deve se pautar em princípios constitucionais que garantam a devida aplicabilidade das normas legais e que, ao mesmo tempo, estabeleçam limites ao poder tributante do Estado, visto que o contribuinte não pode ser esbulhado pelo ente arrecadador.

Mesmo estando definidos em lei própria, vislumbra-se que, a todo o instante, os crimes em matéria tributária são objeto de novas apreciações legais. Isto pelo fato de que, comumente, novas infrações surgem no ordenamento jurídico brasileiro, representando uma afronta à política econômica vigente.

Além disso, conforme analisado, a própria legislação prevê possibilidades de exclusão da antijuridicidade e de extinção da punibilidade quando da prática destes ilícitos. Estas hipóteses têm sido motivo de relevante discussão entre os juristas brasileiros, dividindo, pois, opiniões quanto à sua legalidade frente aos princípios declinados na Carta Magna.

À medida que este trabalho foi se aprofundando, foi possível notar a interdependência entre diversos ramos da ciência jurídica, principalmente entre o direito tributário e o direito penal. Esta se justifica pela escassez de normas específicas do direito tributário que tratem dos aspectos criminais que envolvem as condutas contra a ordem tributária.

Ademais, ficou bem delineada a relevância de se instituir normas que coíbam a prática deste tipo de ilicitude, vez que os danos causados pela prática desfreada de crimes desta natureza atingem tanto o poder público, como toda a coletividade.

Outrossim, o estudo serviu como forma de conscientização acerca dos prejuízos oriundos destas condutas, visto que estes ilícitos geram a falta de investimentos econômicos, o que, conseqüentemente, afeta o crescimento do país e contribui com o aumento da carga tribu-

tária. Além disso, impedem que o Estado aplique recursos que proporcionem uma otimização da qualidade de vida de toda a sociedade.

Portanto, face às considerações levantadas acerca da ideia que se propôs apresentar neste trabalho monográfico, fica evidente a relevância de se aprofundar nesta temática, visto que os danos econômicos e sociais provocados pelos crimes tributários jamais podem ser subestimados, pois os custos destes delitos alcançam, em regra, proporções muito maiores do que todos os demais delitos de natureza patrimonial praticados no país.

Da mesma forma, assevera-se a importância de se aplicar, devidamente, as previsões legais que abordam estas condutas, vez que a impunidade, a qual se tem mostrado como realidade no contexto nacional, contribui demasiadamente com a multiplicação dos casos de crimes de natureza fiscal.

Outrossim, com o fito de delinear o contorno das questões a que se propôs elucidar neste trabalho monográfico, utilizou-se da metodologia compilativa bibliográfica, por meio da colação de notáveis posicionamentos demonstrados pela doutrina, bem como, textos e artigos oriundos da *internet*, sempre com os olhos atentos à Constituição Federal e às leis esparsas.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. *Infrações e Sanções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003.

AREND, Márcia Aguiar. *Temas de Direito Tributário*. Florianópolis: Boiteux, 2001.

ATALIBA, Geraldo. Imposto de renda: multa punitiva. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 126, p. 555, 1977.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

BITENCOURT, Cezar Roberto; PRADO, Luiz Régis. Princípios Fundamentais do Direito Penal. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, Brasília, n. 15, p. 81-82, jul./set. 1996.

BRASIL. Código Penal. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Código Tributário Nacional*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

_____. Lei nº 4.729, 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 19 jul. 1965.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 05 dez. 2011.

_____. 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. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 28 dez. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm>. Acesso em: 15 dez. 2011.

BRUNO, Aníbal. *Direito Penal*. Rio de Janeiro: Forense, 1956.

Camargo, José Márcio. Política social no Brasil: prioridades erradas, incentivos perversos. *SciELO Brasil*, São Paulo, ano 8, n. 2, 18 fev. 2004. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/spp/v18n2/a08v18n2.pdf>>. Acesso em: 10 jul. 2011.

CARLOMAGNO, Fernando. Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. *Revista Jus Vigilantibus*, São Paulo, ano 6, n. 54, 07 fev. 2006. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/20051>>. Acesso em: 05 mar. 2011.

CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991.

CAVALCANTE, Fúlvio Emerson Gonçalves. Crimes contra a ordem tributária. *Cleto Gomes*, 10 mar. 2008. Disponível em: <<http://www.cleto.com.br/indexsearch.php?PID=107385>>. Acesso em: 22 mar. 2011.

CHIMENTI, Ricardo Cunha; et al. *Curso de Direito Constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

_____. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 6. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

COSTA JR, Paulo José da. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

DEMALTO, Celso. *Código Penal Comentado*. 3. ed. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

DIAS, Luiz Cláudio Portinho. O princípio da anterioridade e a segurança do contribuinte. *O Neófito*. Disponível em: <<http://www.neofito.com.br/artigos/art01/tribut49.htm>>. Acesso em: 25 out. 2011.

EISELE, Andreas. *Apropriação indébita e ilícito penal tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

- FERREIRA, Manuel Cavaleiro de. *Lições de Direito Penal*. 4. ed. Lisboa: Verbo, 1997.
- FERREIRA, Roberto dos Santos. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002.
- FILLUS, João Thiago. A exclusão da responsabilidade penal pela denúncia espontânea: art. 138 do CNT e sua relação com os crimes contra a ordem tributária e crimes previdenciários. *Instituto de Direito Tributário de Londrina*, 20 jan. 2008. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/207.html>>. Acesso em: 10 fev. 2012.
- GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983.
- GONÇALVES, Celso Diniz. A Simplificação do Sistema Tributário. *Direitos do Contribuinte*, 03 dez. 2007. Disponível em: <<http://www.direitosdocontribuinte.com.br/index.php/noticias/detalhe/1165>>. Acesso em: 05 jul. 2011.
- HACK, Érico. Incentivos fiscais ao desenvolvimento regional. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 11, n. 1561, 10 out. 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10522>>. Acesso em: 15 nov. 2011.
- HARADA, Kiyoshi. Crimes tributários: extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 11, n. 1378, 10 abr. 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9694>>. Acesso em: 05 mar. 2011.
- _____. *Direito financeiro e tributário*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- _____. *Direito financeiro e tributário*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- JOHNSTON, Aldem. O princípio da isonomia e da igualdade tributária x o princípio da capacidade contributiva na questão do PIS/COFINS. *Direito Net*, Sorocaba, 19 nov. 2001. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/x/50/66/506/>>. Acesso em: 24 out. 2011.
- LANDIM, Márcio. A Função social do tributo. *Instituto de Direito Tributário de Londrina*, 15 fev. 2008. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/173.html>>. Acesso em: 06 jul. 2011.
- LOVATTO, Alécio Adão. *Crimes tributários: aspectos criminais e processuais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.
- MACHADO, Hugo de Brito. Apropriação indébita e dívida de tributo. *Repertório IOB de Jurisprudência*, Rio de Janeiro, n. 12, p. 229, 1994.
- _____. Exclusão da responsabilidade tributária pela denúncia espontânea da infração. *Revista Dialética de Direito Tributário*, Rio de Janeiro, n. 61, p. 87, out. 2000.
- _____. *Função do tributo: curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MACHADO, Juliano Henrique dos Santos. A Legalidade no Direito Tributário e a sua dicotomia: reserva legal e legalidade estrita. *Instituto Praetorium*, 16 out. 2006. Disponível em: <<http://www.praetorium.com.br/?section=artigos&id=143>>. Acesso em: 23 out. 2011.

MARTINS, Rogério Vidal da Silva. *A defesa do contribuinte no direito brasileiro*. São Paulo: IOB, 2002.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MEMÓRIA, Antônio Ricardo Brígido Nunes. Breves ponderações sobre crimes contra a ordem tributária. *Fiscosoft*, 26 dez. 2002. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/indexsearch.php?PID=101394>>. Acesso em: 14 mar. 2011.

MIRABETE, Julio Fabbrini; FABBRINI, Renato N. *Manual de direito penal: parte geral*, arts. 1º a 120 do cp. 24. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2007. 3v.

MOTA, Amanda Pereira da. Clientelismo e falta de recursos. *UAI*, Belo Horizonte, 08 jun. 2008. Disponível em: <http://www.uai.com.br/UAI/html/sessao_3/2008/06/08/em_noticia_interna,id_sessao=3&id_noticia=66339/em_noticia_interna.shtml>. Acesso em: 10 jul. 2011.

NASCIMENTO, Ane Caroline. Responsabilidade nos crimes tributários: a admissibilidade da responsabilização objetiva do agente ativo. *Direito Net*, Sorocaba, 13 dez. 2006. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/textos/x/17/96/1796/>>. Acesso em: 20 out. 2011.

NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de direito penal: parte geral*. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. *Curso expositivo de direito tributário*. São Paulo: Revista Tributária, 1976.

OLIVEIRA, Karol Teixeira de. O princípio da anterioridade tributária e o princípio da anualidade orçamentária: uma análise comparativa. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 10, n. 1003, 31 mar. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8176>>. Acesso em: 25 out. 2011.

PERELMAN, Chaim. *Lógica Jurídica*. Tradução: Virgínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

PESSOA, Leonardo Ribeiro. O princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária e a apropriação indébita previdenciária. *Revista Contábil e Jurídica Netlegis*, São Paulo, ano 5, n. 58, 25 set. 2006. Disponível em: <<http://www.netlegis.com.br/index.jsp?arquivo=detalhesArtigosPublicados.jsp&cod2=513>>. Acesso em: 12 out. 2011.

POMPERMAINER, Cleide Regina Furlani. A crise da tutela penal do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 8, n. 131, 14 nov. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4442>>. Acesso em: 29 jun. 2011.

POUBEL, Leonardo Carraro. Dos crimes contra a ordem tributária. *Boletim Jurídico*, Uberaba, ano 5, n. 261, 25 jun. 2006. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1383>>. Acesso em: 18 out. 2011.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Questões relevantes de direito penal tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997.

RIOS, Rodrigo Sánchez. *O Crime Fiscal*. Porto Alegre: Safe, 1998.

SALOMÃO, Heloísa Estellita. A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal. São Paulo: *Revista dos Tribunais*, 2001.

SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Lex, 1998.

SANTANA FILHO, José Henrique de. Aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas fiscais à luz do axioma da proporcionalidade tributária. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 11, n. 1367, 30 dez. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9669>>. Acesso em: 26 out. 2011.

SÁVIO, Camila Gomes. Breves comentários sobre os princípios da irretroatividade e anterioridade da lei tributária. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 8, n. 260, 24 nov. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4989>>. Acesso em: 24 out. 2011.

SCHOERPF, Patrícia. *Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais*. Curitiba: Juruá, 2007.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

SILVA, Adriano da Nóbrega. *Os crimes fiscais e o refis: modos para diminuir a evasão fiscal*. Câmara dos Deputados, jan. 2005. Disponível em: <http://apache.camara.gov.br/portal/arquivos/Camara/internet/publicacoes/estnottec/tema20/2004_12682.pdf>. Acesso em: 22 out. 2011.

SILVA, André Ricardo Dias da. Os princípios constitucionais tributários. *Boletim Jurídico*, Uberaba, ano 5, n. 189, 29 set. 2006. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1458>>. Acesso em: 28 nov. 2011.

SILVA, Ives Gandra da. *Direito econômico e tributário: comentários e pareceres*. São Paulo: Resenha Tributária, 1992.

SILVEIRA, Eustáquio Nunes. Classificação dos crimes contra ordem tributária. *O Neófito*. Disponível em: <<http://www.neofito.com.br/artigos/art01/tribut20.htm>>. Acesso em: 21 out. 2011.

SIQUEIRA, Flávio Augusto Maretti. Impostos, multa tributária, o princípio da vedação ao confisco e lançamento tributário. Portal Tributário. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/multasconfiscatorias.htm>>. Acesso em: 27 out. 2011.

SOARES, Carlos Dalmiro da Silva. Evolução histórica da remissão, anistia e isenção em matéria tributária. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 3, n. 27, fev. 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1301>>. Acesso em: 04 jan. 2012.

SOUSA, Alberto Rodrigues de. *Estado de Necessidade: um conceito novo e aplicações amplas*. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

SOUSA, Ercias Rodrigues de. Crimes contra a ordem tributária. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 6, n. 59, out. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3310>>. Acesso em: 18 out. 2011.

SOUZA, Marcelo Alves de. *Crimes Contra a Ordem Tributária: da inexigibilidade de conduta diversa*. Centro de apoio operacional das promotorias de proteção à ordem tributária, 15 mar. 2004. Disponível em: <http://folio.mp.pr.gov.br/CGIBIN/om_isapi.dII?clientID=149154&hitsperheading=on&infobase=MP_cad_mp.nfo&record={6863}&softpage=Document42>. Acesso em: 25 jan. 2012.

SOUZA, Nelson Bernardes de. Crimes contra a ordem tributaria e processo administrativo. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 1, n. 8, mar. 1997. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1311>>. Acesso em: 21 out. 2011.

STEFFENS, Fellip. *Crimes Tributários Provenientes de Dificuldade Financeira do Contribuinte Empresário*. Blog do Fellip, 21 jan. 2008. Disponível em: <<http://fillip.wordpress.com/2008/01/21/crimes-tributario-provenientes-de-dificuldade-financeira-do-contribuinte-empresario/>>. Acesso em: 23 jan. 2012.

STRATENWERTH, Günter. *Derecho Penal*. Tradução: Gladys Romero. Madrid: Edersa, 1982.

TAVARES, Alexandre Macedo. *Denúncia Espontânea do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

VALE, Angelita de Almeida; SANTOS, Ailton. *ISS: comentários e jurisprudência*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

VALENTE, Jonas. *Entidades temem que falta de recursos inviabilize PAC educação*. Rede de Educação Cidadã, jun. 2008. Disponível em: <http://www.recid.org.br/index.php?option=com_content&task=view&id=401&Itemid=2>. Acesso em: 11 jul. 2011.

VESCOVI, Luiz Fernando. Breve explanação acerca dos crimes contra a ordem tributária. *Conhecimento Interativo*, São José dos Pinhais, ano 3, n. 10, jun. 2007. Disponível em: <<http://revistacientifica.famec.com.br/viewarticle.php?id=78>>. Acesso em: 15 out. 2011.

VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanças, direito financeiro e tributário*. Tradução: Elisabeth Nazar. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1990.

_____. *Direito Penal Tributário*. Tradução: Elisabeth Nazar. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

WESSELS, Johan. *Direito Penal*. Tradução: Juarez Tavares. Porto Alegre: Fabris, 1976.

XAVIER, Alberto. *Os Princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ZAFFARONI, Eugênio Raul; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de Direito Penal Brasileiro*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

recebido em: 02 dezembro 2016
aprovado em: 10 junho 2017