

Fernando Antunes Soubhia

**Princípio da Intervenção Mínima e Crimes contra a ordem
Tributária**

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - COGEAE
São Paulo – 2010

Fernando Antunes Soubhia

Princípio da Intervenção Mínima e Crimes contra a ordem tributária

Monografia apresentada ao programa de pós graduação *lato sensu* em Direito Penal e Processual Penal do COGEAE – PUC/SP, sob a orientação da Professora. Dra. Eloísa de Sousa Arruda

São Paulo – 2010.

Resumo

Tendo como premissa que o Brasil se afigura, ao menos no plano normativo, um Estado Democrático e Social de Direito, o Direito Penal deve se pautar pelo princípio da intervenção mínima, segundo o qual apenas a exclusiva proteção de bens jurídicos de relevância superior, com fundamentação constitucional e ligação axiológica com a Dignidade da Pessoa Humana, legitimaria a ação estatal. Mais além, uma vez encontrado determinado valor merecedor de tutela penal, deve-se levar em conta a gravidade e concretude da lesão, bem como a subsidiariedade da arma penal, isto é, que o Direito Penal apenas deve ser chamado a socorrer quando todos os outros meios de controle jurídico ou social falharem ou se mostrarem ineficientes.

Em contrapartida, tem-se vivenciado um constante fenômeno de expansão do direito penal a áreas onde sua eficiência é duvidosa (custo-benefício). Diante do surgimento de novas áreas de interesse (novos riscos) ou mesmo diante da descrença na esfera administrativa em áreas tradicionais, encontra-se na arma penal a solução de todos os males da sociedade, noção esta que trará a ruína de todas as garantias que este ramo representa.

Entendem-se como exemplo dessa expansão os tipos penais dos arts. 1º e 2º da lei 8.137/90 e nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, que buscam tutelar a formação da reserva monetária estatal, o Erário, criminalizando condutas atentatórias à arrecadação de tributos e contribuições.

Sendo o Brasil, como dito, um Estado Democrático e Social de Direito, a atuação na esfera social, buscando reduzir as desigualdades inerentes à sua história, é de suma importância, não podendo ser deixada à míngua de proteção. Contudo, não é criando novos crimes e cominando penas mais severas, apenas para não aplicá-las, que essa proteção será encontrada.

Diante da previsão de causas extintivas da punibilidade e suspensivas da pretensão punitiva estatal em razão do pagamento ou parcelamento, respectivamente, fica evidenciada a função simbólica dada ao Direito Penal na área tributária. Utiliza-se de uma função preventiva geral negativa, de pura coerção psicológica, intimidando os contribuintes com o rigor da pena e o estigma dos condenados, a não deixarem de adimplir suas obrigações com o fisco.

Assim, diante da necessidade de proteção, da ineficiência do direito administrativo sancionador e do excesso do direito penal, pugna-se por um novo direito, um “Direito de Intervenção”, onde as sanções não carreguem o peso das sanções penais, mas que, em contrapartida, as garantias dos investigados não sejam tão abrangentes quanto as do direito penal.

Palavras Chave: Intervenção Mínima, Expansão do Direito Penal, Crimes Tributários, lei 8.137/90, Art. 168-A, Art. 337-A, extinção da punibilidade pelo pagamento, suspensão da pretensão punitiva pelo parcelamento, lei 11.941/09, REFIS.

Abstract

Taking as premise that Brazil is, at least in normative terms, a Democratic and Social State of Law, Criminal Law should be guided by the principle of Minimum Intervention, whereby the legislator, when upon the choice of values to protect with criminal sanctions, must aim exclusively to protect legal values of higher relevance with constitutional reasoning and axiological connection with the Human Dignity. Still, once found certain value worthy of protection in criminal matters, the seriousness and concreteness of the injury should be taken into account, when only a serious and concrete injury to that legal value should be incriminated. Also, the subsidiarity of the criminal weapon implies that criminal law should only be called upon to help when all other means of legal or social control fail or prove themselves to be ineffective.

However, in the past centuries it has been experienced a steady expansion of criminal law to areas where its efficiency is doubtful (cost-benefit). In face of the emergence of new areas of interest (new risks) or even in the discredit of the administrative level in traditional areas, the criminal weapon is brought to fix all the wrongs of society, a concept that will ruin the guarantees created throughout the years.

As an example of this expansion, one can nominate the crimes contained in the arts. 1 and 2 of the 8.137/90 law and the arts. 168-A and 337-A, both of the Criminal Code, which seek to protect the formation of the state monetary reserve, the Treasury, criminalizing conducts prejudicial to tax collection (tax fraud).

With Brazil being, as said, a Democratic and Social State of Law, the performance in the social sphere, reducing the inequalities inherent in its history, is of paramount importance and cannot be left to the dearth of protection. However, it is not creating new crimes and threatening with more severe penalties, only not to apply them, that this protection will be found.

Given the prediction of causes of punibility extinction and suspension of the state punitive claim by the tax payment or installments, respectively, the symbolic function given to the Criminal Law in the tax area becomes evident. It uses a negative general preventive function as pure psychological coercion, and bully the taxpayers with the severity of punishment and the stigma of a criminal conviction.

Thus, given the need of protection; the inefficiency of administrative law and the excess imposed by criminal sanctions, the suggestion here is the creation of a new "Interventional Law", where the penalties do not carry the stigma of criminal sanctions, but, the assurances of those investigated are not as comprehensive as the criminal law.

Key words: Minimum Intervention, Expansion of Criminal Law, Tax Crimes, Law nº 8.137/90, Art. 168-A, Art. 337-A, punibility extinction by the payment, suspension of the state punitive claim by the installment, Law nº 11.941/09, REFIS.

Sumário

Sumário	5
1. Introdução	6
2. O Estado Democrático de Direito e o Princípio da Intervenção Mínima	8
3. Funções do Direito Penal	13
3.2. Limitação do Poder do Estado	14
3.2.1. Reserva legal	17
3.2.2. Determinação taxativa	18
3.2.3. Irretroatividade	20
3.3. Exclusiva Proteção de Bens Jurídicos	20
3.4. Pacificação Social	23
4. A expansão do Direito Penal	25
5. Crimes Tributários	27
5.2. Lei 8.137/90	28
5.2.1. Art. 1º	29
5.2.2. Art. 2º	32
5.3. Lei 9.983/00	34
5.3.1. Art. 168-A - Apropriação Indébita Previdenciária	35
5.3.2. Art. 337-A – Sonegação de Contribuição Previdenciária	38
5.3.3. Descaminho	40
6. Bem Jurídico nos Crimes Tributários	42
7. Efeitos do pagamento ou parcelamento sobre a pretensão punitiva Estatal	45
8. Conclusões	52
9. Bibliografia	58
9.2. Sites consultados	62

1. Introdução

O objetivo desse trabalho é comprovar, com base no princípio da intervenção mínima, cujo fundamento constitucional se encontra na proteção da dignidade da pessoa humana (Art.1º, inciso III), a inconstitucionalidade dos crimes tributários, previstos nos Arts. 1º e 2º da lei 8.137/90 e nos arts. 168-A e 337-A, do Código Penal, bem como seu completo desapego às finalidades do Direito Penal em um Estado Democrático de Direito. Igualmente, pretende-se demonstrar que a presença de causas extintivas da punibilidade ligadas tão somente ao pagamento do tributo outrora sonegado criam uma incoerência endonormativa que evidencia a finalidade arrecadatória dada ao Direito Penal na cominação de penas criminais aos sonegadores.

Intenta-se ainda, demonstrar que a descrição taxativa de condutas atentatórias à formação do erário configura um exemplo de uma expansão maléfica às garantias do indivíduo, que, visando apaziguar a ânsia de justiça de uma sociedade frustrada acaba legislando casuisticamente, sem técnica ou coerência com o restante do ordenamento. Essa transformação do Direito Penal em mecanismo simbólico de comunicação de poder, conforme se verá, se mostra altamente destrutiva, colocando em risco os avanços garantistas no sentido da proteção do indivíduo contra ingerência ilegítima estatal.

Para se chegar a tais conclusões, foi realizado um estudo histórico sobre os crimes tributários no Brasil, analisando a evolução dos efeitos do pagamento do tributo sobre a punibilidade do agente, seus requisitos e marcos temporais frente à regra geral do Código Penal (arrependimento posterior). Nessa esteia, por mais que o foco não seja a análise individual das condutas incriminadas, esse trabalho não poderia prescindir de um estudo, ainda que breve, dos principais elementos típicos previstos nas leis supracitadas. Da mesma forma, conforme dito, apenas diante de uma análise histórica das causas extintivas da

punibilidade feito sistematicamente à evolução de institutos análogos (no caso, o arrependimento posterior) poderá ser percebido como o legislador se tornou cada vez mais leniente à conduta fraudulenta do agente desde que ressarcidos os cofres públicos.

Uma visão funcionalista do Direito não permitiria o estudo de qualquer instituto sem que fossem primeiramente expostas as finalidades/funções do Direito Penal em um Estado Democrático de Direito. Assim, a pedra de toque de desse trabalho é a análise do Direito Penal à luz dos valores constitucionais, de onde se retira a fundamentação para o princípio da intervenção mínima e a própria noção de Estado Democrático e Social de Direito.

Como se verá, a legislação sobre o tema (pagamento do tributo como causa extintiva ou suspensiva da punibilidade) tornou-se um verdadeiro cipoal, confundindo até mesmo os ministros dos Tribunais Superiores no que toca a lei aplicável ao caso, a que tipo de tributo e até quando se aplica cada uma, dado o caráter temporário das disposições acerca do pagamento ou parcelamento.

Por fim, unindo as noções de intervenção mínima e funções do Direito Penal com a comprovação de que os crimes tributários tratados nos arts 1 e 2 da lei 8137/90 bem como nos arts.168-A e 337-A do Código penal se mostram exemplos de uma expansão desregrada do Direito Penal e por conseqüência, danosa ao próprio Estado Democrático de Direito, propõe-se seu expurgo do ordenamento penal brasileiro, colocando em seu lugar, quando devidamente implementado, um sistema administrativo de cobranças efetiva e legitimamente aplicado para evitar a evasão fiscal, não deixando o Estado sem fundos para suas prestações assistenciais.

2. O Estado Democrático de Direito e o Princípio da Intervenção Mínima

De início, deve-se fixar a premissa que o Brasil é um Estado de Direito, noção esta que conduz, em uma conceituação moderna, à primazia da lei, separação de poderes e o enunciado e garantia de Direitos individuais¹.

No entanto, mais do que um Estado de Direito, ao menos no plano normativo-constitucional, o Brasil se revela Democrático, uma vez que assim expressamente se declara² (em especial no preâmbulo o Art.1º, caput, e no art.34, VII, “a”), bem como organiza seus institutos de forma compatível com os elementos intrínsecos a esse conceito, a saber: leis que representem o produto da vontade da maioria, sem possibilidade de tangenciar liberdades fundamentais das minorias; a ênfase da operação estatal voltada para a primazia do indivíduo; e a aplicação de leis gerais e abstratas por juízes independentes³.

Indo além, o Brasil pode ser classificado como um Estado Democrático e Social de Direito, isto é, resumidamente, quando o reconhecimento e proteção da dignidade da pessoa humana deixam de ser apenas uma característica e passam a ser eixo central de todo ordenamento, irradiando valor sobre todos os institutos constitucionais e infraconstitucionais, limitando a interferência estatal por um lado e obrigando-o a agir de outro (cláusula do Estado Social). Assim, além de salvaguardar o indivíduo de intervenções arbitrárias, o Estado deve ser

¹ AFONSO DA SILVA, José. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 2010

² Ressalte-se que assim se declara, mas fora da noção simplista da ditadura da vontade da maioria, mas na noção avançada do respeito ao indivíduo ainda que em posição minoritária.

³ JUNQUEIRA, Gustavo Octaviano Diniz. *Finalidades da Pena*. São Paulo: Manole, 2004, p.8.

provedor, diminuindo as desigualdades trazidas por um sistema econômico cruel que rege a vida em sociedade há milênios.

Em tal Estado todos seus institutos dirigem-se à promoção do indivíduo, proporcionando-lhe meios para sua realização pessoal, de modo que a função da pena e do Direito Penal em não pode ser outra que não essa mesma promoção.

Para seguir essa meta, o Direito Penal deve se pautar pelo princípio da intervenção mínima, ou *ultima ratio*, segundo o qual, a necessidade da tutela penal apenas se dá quando bens jurídicos de fundamentação constitucional axiologicamente ligados à Dignidade da Pessoa Humana⁴ sejam lesados ou postos em perigo concreto de lesão grave, e ainda, somente quando todos os outros métodos sociais ou jurídicos de controle houverem falhado ou se mostrarem insuficientes (fragmentariedade e subsidiariedade). Sempre claro, Luiz Luisi, sobre o processo de escolha de bens a serem tutelados, ensina:

“se de um lado, necessária se fez uma valoração da relevância do bem, ou seja, sua significação e importância, de outro lado, há de ter presentes as variadas formas com que podem ocorrer as lesões a tais bens, selecionando as mais graves. E, dentre essas, as em que necessária se faz a intervenção penal por insuficientes as outras sanções que a ordem jurídica dispõe para uma adequada tutela”.⁵

A declaração francesa dos Direitos do homem e do cidadão, datada de 1789, já previa em seu art.8⁶ que “a lei apenas deve

⁴ Normalmente na doutrina refere-se a “bens jurídicos relevantes”, sendo o fundamento constitucional e a ligação axiológica com a dignidade da pessoa humana requisitos apresentados neste trabalho fruto de um estudo sistemático-valorativo do Direito Penal com a Constituição Federal. Nesse mesmo sentido na doutrina encontram-se nomes como Luciano Feldens, Marcia Dometila de Carvalho, Gustavo Octaviano Diniz Junqueira, Heloísa Estellita Salomão, Luiz Regis Prado, Luis Carlos dos Santos Gonçalves, Francesco Palazzo, entre outros.

⁵ *Bens constitucionais e criminalização*. Revista CEJ, número 04, abril/1998. Disponível em: <http://www.cjf.jus.br/revista/numero4/artigo13.htm>. Acesso em: 08.06.2010.

6 Article VIII - La Loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une Loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée. Veja que na segunda parte do artigo está previsto também o princípio da legalidade (reserva legal e anterioridade)

estabelecer penas estrita e evidentemente necessárias”. Tal previsão se portava como princípio orientador e limitador do poder estatal de criar delitos e penas em pleno século XVIII. Assim, pautando-se por este princípio o legislador só poderia hostilizar condutas cominando-lhes sanções penais quando absolutamente necessárias à adequada proteção de um valor fundamental à vida em sociedade.

Em um Estado Democrático de Direito a ingerência na esfera de Direitos do cidadão deve ser a mínima possível, visando permitir o seu desenvolvimento, mas sem abandonar um mínimo de proteção. Assim, “a pena, por ser medida extrema e grave, apenas deve ser aplicada quando realmente diminuir a violência social, impedindo a vingança privada e prevenindo crimes por meio da intimidação e ratificação da vigência da norma”.⁷

A Constituição Federal de 1988 coloca como fundamento do Estado Democrático de Direito Brasileiro, no art. 1, inciso III, a Dignidade da pessoa humana e afirma serem invioláveis os Direitos à liberdade, à vida, à igualdade, à segurança e à propriedade⁸, de modo que, assim como previa a declaração francesa, esses Direitos constitucionais apenas podem ser restringidos quando absolutamente necessário à proteção de um bem jurídico de sede também constitucional.

Diante dessa inviolabilidade e aclamada supervalorização da Dignidade da pessoa humana, apesar de não previsto expressamente, o princípio da intervenção mínima encontra-se implícito ao ordenamento constitucional brasileiro, refletindo, pois, a proteção por excelência da dignidade da pessoa humana evitando que os Direitos fundamentais do indivíduo sejam restringidos fora das balizas impostas pela exclusiva proteção de bens jurídicos. Nas palavras de Everardo da Cunha Luna, “é

7 JUNQUEIRA, Gustavo Octaviano Diniz. *Direito Penal*. São Paulo: Premier Máxima, 2007, p.35

8 **Art. 5º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do Direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

um princípio imanente que por seus vínculos com outros postulados, e com os fundamentos do Estado de Direito se impõem ao legislador, e mesmo ao hermenêuta”⁹

Do princípio da intervenção mínima decorre o caráter fragmentário do Direito Penal, bem como sua natureza subsidiária.¹⁰

Diz-se fragmentário o Direito Penal, pois apenas deve ser sancionada penalmente determinada conduta quando houver uma lesão ou perigo concreto de lesão grave a bem jurídico relevante. Assim, existem dois aspectos a serem analisados dentro dessa fragmentariedade:

a) a relevância do bem jurídico, pois não cabe ao Direito Penal tutelar interesses levianos, direitos subjetivos ou imoralidades, devendo se ater aos bens jurídicos fundamentais à vida em sociedade;

b) a lesividade da conduta, pois não basta que o bem jurídico seja penalmente tutelável, devendo a conduta ser capaz de lesá-lo ou colocá-lo em perigo concreto de lesão grave para que seja legitimamente incriminada.

A natureza subsidiária por sua vez, impõe que antes de recorrer ao Direito Penal, devem-se esgotar todos os meios extrapenais de controle social (medidas estatais ou sociais).

Em relação às penas, a teoria proposta por Roxin (Teoria Unificadora Dialética) parece mais apropriada, onde, num primeiro momento, de previsão legislativa, deve prevalecer a função de **prevenção geral positiva**, preservando o ordenamento jurídico, reforçando a consciência jurídica e cumprindo com o princípio da legalidade. Os limites para o legislador são dados pela Exclusiva proteção de bens

9 LUNA, Everardo da Cunha. Apud. LUISI, Luiz. O princípio Constitucional da Intervenção mínima, in KUEHNE, Maurício (Org.). Ciência Penal, Coletânea de Estudos em homenagem a Alcides Munhoz Neto. Curitiba: JM Editora, 1999, p.269

¹⁰ Ibidem, p.268

jurídicos e na idéia de fragmentariedade e subsidiariedade do Direito Penal (intervenção mínima)¹¹. Assim, como a ameaça da pena é meramente abstrata, não há que se falar em instrumentalização do indivíduo. No segundo momento de atuação penal, aplicação judicial da lei penal, um viés **retributivo** sobressai, pois apenas com uma pena proporcional à culpabilidade do agente, compreendida como justa pela sociedade, é que os fins de prevenção podem ser atendidos. Por fim, no terceiro momento de atuação penal, a execução da pena, argumenta Roxin que, servindo a pena para possibilitar a vida em sociedade, a execução só se justificaria se continuasse com tal missão na medida do possível, ou seja, possibilitando a reintegração do indivíduo no sociedade (**prevenção especial positiva**). É importante lembrar, no entanto, que, ainda que tenha eficácia ressocializante, está proibido um tratamento coativo que interfira na estrutura da personalidade, devendo o Estado proporcionar meios para que o condenado retorne ao convívio social de forma digna (programa mínimo).

¹¹ Inolvidável a lição do penalista português Jorge de Figueiredo Dias nesse mesmo sentido onde dentro do limite máximo estabelecido pela culpa do agente a pena é determinada no interior de uma **moldura de prevenção geral de integração**, cujo limite superior é oferecido pelo ponto ótimo de tutela dos bens jurídicos e cujo limite inferior é constituído pelas exigências mínimas de defesa do ordenamento jurídico. *Direito Penal, parte geral. Tomo I – questões fundamentais: A doutrina Geral do Crime*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

3. Funções do Direito Penal

Dentro de um contexto de intervenção mínima, reconhece-se que o Direito Penal, por meio da imposição de penas dispõe das mais graves intervenções na esfera de Direitos do indivíduo¹², e assim, apenas deve ser utilizado como última medida, e apenas em casos extremos.

Além de instrumento por meio do qual o Estado demonstra seu poder maior, exercendo o *jus puniendi* frente ao *status libertatis* do acusado, o Direito Penal é ainda, e acima de tudo, garantia do cidadão contra uma atuação ilegítima por parte do Estado em sua esfera de direitos, devendo esta característica (garantia), em um Estado Democrático de Direito, prevalecer sobre a primeira (meio de repressão).

Partindo de uma premissa contratualista¹³, justifica-se a necessidade de intervenções Estatais mais severas no próprio contrato ou pacto social, uma vez que, a aderência ao Estado civil se dá exatamente

¹² Nesse sentido assevera Winfried Hassemer: “(...) el derecho penal dispone de las sanciones más severas frente a las lesiones normativas: privación de libertad en la forma de la pena de prisión, desapoderamiento patrimonial, en la forma de penas de multa, tratamientos coactivos, prohibición de conducir, inhabilitación para cargos públicos, para ser elegible o para votar, como consecuencias jurídicas luego de la finalización de un procedimiento”. HASSEMER, Winfried. *Crítica al derecho penal de hoy.: norma, interpretación, procedimiento; límites de la prisión preventiva*. Buenos Aires: Ad hoc, 2003.

¹³ Segundo Norberto Bobbio, em Hobbes para que os indivíduos deixassem o Estado de Natureza para dar vida ao Estado civil, sendo aquele uma situação de guerra de todos contra todos, nele ninguém tem garantia da própria vida: para salvar a vida, os indivíduos julgam necessário assim submeter-se a um poder comum suficiente para impedir o emprego da força particular. Em outras palavras, o Estado surge de um pacto que os indivíduos assumem entre si, com o propósito de alcançar a segurança da sua vida pela sujeição comum a um único poder. *A teoria das formas de governo*. Brasília: UNB, 1997, p.111

Com essa justificativa do Estado como ente pacificador da guerra de todos contra todos, sendo o homem por natureza um ser instintivo, sem autocontrole, quanto mais instintivo for o homem, mais poderes o Estado deve ter para controlá-lo. Daí a forte intensidade do poder dos soberanos absolutistas.

para que, em troca da supremacia de sua vontade sobre a vontade do particular, o Estado conduza os cidadãos rumo à pacificação social.

Em decorrência da ânsia de limitação do poder Estatal nascida com o movimento iluminista em resposta ao absolutismo reinante nos séculos anteriores, a finalidade primordial do Direito Penal contemporâneo consubstancia-se na Garantia do indivíduo, sendo esta realizada através das funções de limitação do Poder do Estado e Pacificação Social mediante a exclusiva Proteção de Bens jurídicos.

3.2. Limitação do Poder do Estado

O Iluminismo tomou o mundo no século XVIII, trazendo em seu cerne a crença na racionalidade do homem e colocação do indivíduo como centro do universo – o antropocentrismo. Nessa toada de limitação do poder Estatal, as primeiras constituições escritas homenagearam o princípio da legalidade como seu ponto de partida, vinculando toda atividade Estatal à presença de leis.

Com a evolução do constitucionalismo¹⁴ não se abandonou essa conquista, repetindo o comando de legalidade a cada século,

¹⁴ O estabelecimento de um rol Direitos em favor do indivíduo, sendo esses Direitos superiores e intangíveis pelo próprio poder que os concedeu não é uma idéia propriamente nova. Na idade média os forais e as cartas de franquia já continham enumerações de Direitos do indivíduo, limitando assim a atividade do poder estabelecido. Foi no século XVIII e XIX, no entanto que essas declarações ganharam um ar de indisfarçável hostilidade contra o Poder, o considerado inimigo por excelência da liberdade.

Manoel Gonçalves Ferreira Filho, tratando da evolução do constitucionalismo aponta como causa próxima do movimento constitucionalista liberal a opressão do sistema absolutista, sendo a base filosófico-religiosa (igualdade fundamental de natureza entre todos os homens, criados à imagem e semelhança de Deus) e econômica (1ª revolução industrial – o progresso se faz com o esforço dos indivíduos), as causas remotas.

Durante a fase liberal do constitucionalismo, enxergava-se na Constituição, por reação ao *ancien régime*, e sob forte influência do iluminismo (igualdade, hipersuficiência do indivíduo e harmonia natural), um documento limitador do poder Estatal, tendo o Estado funções mínimas de garantia da ordem pública, devendo manter suas mãos fora (*hands off*) da esfera social.

adicionando outros postulados. No ordenamento penal brasileiro de hoje, o princípio da legalidade se encontra na Constituição Federal (Art.5, II), no Código Penal (Art.1) e na Convenção Interamericana de Direitos Humanos – Pacto de São José da Costa Rica (Art.9):

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do Direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

Com forte caráter individualista, a preocupação das declarações do século XVIII e XIX e as editadas até a Primeira Guerra Mundial, foi de proteger o cidadão contra invasões Estatais na sua seara de Direitos individuais – Liberdade, vida, honra, etc. São os conhecidos como Direitos Fundamentais de primeira geração. O que se entende nesse período é a existência de um conflito entre Indivíduo e Estado, onde este não pode ultrapassar a barreira legal de intervenção sob pena de ilegitimidade.

O regime puramente capitalista redundava no enriquecimento vertiginoso de alguns poucos e na miséria completa de muitos, fazendo surgir a necessidade da proteção dos economicamente mais fracos por parte de Estado. Na mesma toada, a extensão do sufrágio, forçou os governantes a darem ouvidos aos reclamos das massas, ampliando cada vez mais a atuação positiva do Estado para garantir determinados Direitos de índole social. Assim, a ruína do sistema individualista dá uma nova roupagem ao constitucionalismo, reconhecendo a desigualdade e a hipossuficiência individual, obrigando o Estado a agir para suprir essas falhas sistêmicas.

Com suas funções ampliadas o Estado passa a ser mais que mero protetor da harmonia natural para ser um Estado empreendedor, atuando de modo a garantir positivamente o exercício dos Direitos fundamentais e não apenas coibir suas violações. É o Estado Social (nessa linha, as constituições do México de 1917, Alemã de Weimar, de 1919). Doravante, as preocupações não se limitam aos Direitos individuais, mas também abarca os sociais – Saúde, educação, trabalho e sua proteção, entre outros. Em contraposição ao conflito Estado versus Indivíduo, o que ocorre nessa fase é um conflito da Sociedade contra o Estado, exigindo a proteção desses Direitos, chamados de segunda dimensão.

No segundo pós-guerra do século, frente às atrocidades cometidas pelos regimes nacional-socialistas, o mundo se viu necessitado da proteção de Direitos difusos e coletivos superiores à noção individualista do século das luzes. Assim nascem os Direitos fundamentais de terceira geração (ou Direitos de solidariedade) – paz, meio ambiente, desenvolvimento econômico, etc.

As constituições da segunda metade do século XX, como a Constituição Brasileira de 1988, tendem a conter uma maior quantidade de normas de conteúdo programático exatamente para assegurar a efetividade desses Direitos fundamentais (terceira dimensão), seja pela imposição de limites negativos ao Estado ou pela exigência de prestações positivas.

Não se fala mais em conflito do indivíduo ou da sociedade versus o Estado. A própria humanidade, é reconhecida como sujeito de Direitos. Assim, além de estar impedido de invadir ilegitimamente a esfera de Direitos do cidadão como indivíduo e como membro da sociedade, o Estado deve proteger os Direitos fundamentais de ataques entre particulares e, da mesma forma, garantir a efetividade desses Direitos.

Com os Direitos fundamentais no centro de preocupações das Constituições Democráticas, passam a ser um novo paradigma para a compreensão de todo o Direito, irradiando valor sobre todos seus ramos, de modo que seus institutos, sejam civis, administrativos ou penais – especialmente penais – sejam sempre interpretados de modo a dar-lhes maior eficácia.

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Art. 1º - Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Artigo 9º - Princípio da legalidade e da retroatividade - Ninguém pode ser condenado por ações ou omissões que, no momento em que forem cometidas, não sejam delituosas, de acordo com o Direito aplicável. Tampouco se pode impor pena mais grave que a aplicável no momento da perpetração do delito. Se depois da perpetração do delito a lei dispuser a imposição de pena mais leve, o delinqüente será por isso beneficiado.

Trata-se de um Princípio constitucional limitativo do poder do legislador, que deve formular preceitos claros, precisos, determinados e de acordo com a Constituição; limitativo do poder jurídico do órgão acusador, que não poderá transpor as barreiras legais autorizadoras do exercício da pretensão acusatória; e limitador do poder jurídico do órgão julgador, o qual está impedido de definir tipos penais ou de aplicar sanções criminais que não existam no momento da conduta, garantindo-se, assim, a proteção dos Direitos e das liberdades fundamentais.¹⁵

Lembrando a sistematização feita por Ludwig Von Feuerbach no século XIX, tem-se o adágio *nullum crimen sine praevia lege, stricta et certae*. Diz-se *praevia* por necessidade de uma lei escrita e prévia ao fato delituoso, proibindo a punição fundada em Direito consuetudinário bem como a retroatividade maléfica ao réu; *stricta* de modo a proibir a analogia *in mallan partem*, correntemente usada nos sistemas absolutistas; e *certae* no sentido de que o legislador deve formular as normas com tanta precisão quanto possível (mandato de certeza ou determinação).

¹⁵ GIACOMOLLI, Nereu José. *O princípio da legalidade como limite do ius puniendi e proteção dos Direitos fundamentais*, In: STRECK, Lênio Luiz (org.). *Direito Penal em tempos de crise*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007

O princípio da legalidade não admite desvios nem exceções e representa uma conquista da consciência jurídica que obedece às exigências de justiça¹⁶. Para fins didáticos se desdobra em três postulados¹⁷: Reserva legal, Determinação Taxativa e Irretroatividade.

3.2.1. Reserva legal

Somente a lei em sentido estrito, anterior ao fato, pode estabelecer que este constitui delito, bem como a pena aplicável. Heleno Claudio Fragoso¹⁸ ensina que o princípio da Reserva legal possui uma multiplicidade funcional:

- a) Proibição do Direito costumeiro e da analogia como fonte de Direito Penal, pois comprometeria a liberdade do indivíduo em face ao poder punitivo estatal;
- b) Proibição da retroatividade de qualquer alteração pejorativa de dispositivos penais;
- c) Vedação à criação de crimes ou penas pelo costume, exigindo leis escritas para tais fins;

¹⁶ BITTENCOURT, Cezar Roberto. Código Penal Comentado. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007, p.2

¹⁷ Zaffaroni dá outra classificação, asseverando que meramente didática, mas para fins de estudo, vale mencionar: 1) princípios limitadores que constituem o conjunto de manifestações particulares do princípio geral de legalidade ou de máxima legalidade: (princípio da legalidade formal; princípio da máxima taxatividade legal e interpretativa e irretroatividade) ; 2) princípios limitadores que excluem violacoes ou disfuncionalidades grosseiras com os Direitos humanos (Princípio da lesividade; Princípio da proporcionalidade mínima; princípio da intranscendência(transcendência mínima); princípio da humanidade; princípio da proibição da dupla punição; princípio da boa-fé e pro homine;); 3)Princípios Limitadores da criminalização que emergem diretamente do estado de Direito (princípio da superioridade do Estado; Princípio do saneamento genealógico; princípio da culpabilidade (de exclusão da imputação pela mera causacao do resultado e de exigibilidade). ZAFFARONI, Eugênio Raúl, BATISTA, Nilo, ALAGIA, Alejandro, SLOKAR, Alejandro. Direito Penal Brasileiro, primeiro volume. Rio de Janeiro: Revan, 2003, p.200-239

¹⁸ *Lições de Direito Penal – Parte Geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

- d) Vedação à incriminação vaga, imprecisa, que deixa incerta a esfera da ilicitude, comprometendo, dessa forma, a segurança jurídica.

Assim, o postulado da reserva legal além de bitolar o poder estatal nos limites da lei reforça a função de garantia do Direito Penal, posto que, tornando certos o delito e a pena, assegura ao cidadão que só por aqueles fatos previamente definidos como delituosos, e naquelas penas previamente fixadas pode ser processado e condenado¹⁹.

3.2.2. Determinação taxativa

Consequência natural do princípio da legalidade, o princípio da taxatividade empresta a função de informação ao Direito Penal, dando legitimação ao próprio sistema.

A taxatividade impõe ao legislador o dever de se utilizar de técnica correta e de uma linguagem rigorosa e uniforme na elaboração da lei penal²⁰, de modo que esta seja clara e precisa na formulação do seu conteúdo, objeto e objetividade, bem como no estabelecimento da sanção.

Segundo Luiz Regis Prado²¹, procura-se evitar o arbítrio judicial com a certeza da lei, com a proibição de utilização excessiva e incorreta de elementos normativos, de casuísmos, cláusulas gerais e de conceitos indeterminados ou vagos.

Trata-se desta forma, de um postulado dirigido ao legislador para que evite expressões que possam ensejar entendimentos conflitantes da mesma norma penal, deixando confuso o cidadão acerca

¹⁹ LUISI, Luiz. *Os princípios constitucionais penais*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabres Editor, 2003,p.23.

²⁰ Ibidem, p.14

²¹ *Direito Penal, volume 1: parte geral*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p.25.

dos limites de sua liberdade, e violando o princípio da tripartição dos poderes, pois a atividade de interpretação judicial extrapolaria seus limites, agindo o magistrado como verdadeiro legislador.

Destarte é, acima de tudo, uma garantia do cidadão, que precisa conhecer o conteúdo do tipo penal e a respectiva pena que lhe é imputada para melhor se defender, trazendo para ele duas vertentes: a do âmbito do lícito (o que se pode fazer) e a do ilícito (o que não se pode fazer).

Como consequência do princípio da legalidade, coloca-se a serviço da segurança jurídica, uma vez que tem condão de fornecer ao cidadão a certeza das condutas e dos bens protegidos pelo Direito Penal, evitando o excesso na aplicação da lei pelo Estado.

O mandato de certeza, ou princípio da taxatividade, empresta ao tipo penal as funções de garantia e fundamentadora da ilicitude. Onde esta orienta o cidadão, destinatário da norma, quanto ao conhecimento do conteúdo proibitivo da norma, e aquela, de garantia, protege o agente de ser punido senão pelo cometimento de uma conduta proibida/ordenada por lei.²²

A determinação da lei penal incriminadora é o limite insuperável da persecução penal estatal. É o auto-limite do Estado e a garantia de que a certeza jurídica será respeitada, não só delimitando o poder punitivo, como também reconhecendo a capacidade humana de se auto-determinar diante de uma norma certa e previamente conhecida²³.

²² Juarez Tavares fala em uma função político-criminal do tipo, função essa assemelhada à comentada função de garantia. O autor assim se expressa: “ Considerando que a função primeira do Direito Penal é a de delimitar as áreas do justo e do injusto, mediante um procedimento ao mesmo tempo substancial e informativo, a exata descrição dos elementos que compõem a conduta criminosa servem primeiramente, ao propósito de sua materialização, quer dizer, sua condição espaço-temporal; depois, como instrumento de comunicação entro o Estado e os cidadãos, pelo qual se assinala as zonas do proibido e do permitido, por fim., de regulação sistemática” . Apud. LOPES, Luciano Santos. *Os elementos normativos do tipo penal e o princípio constitucional da legalidade*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2006, p.38.

²³ Ibidem, p.94.

3.2.3. Irretroatividade

Complemento lógico do postulado da reserva legal. Trata-se do impedimento de se aplicar lei penal gravosa a fatos pretéritos, sem o qual não há segurança jurídica. Os crimes e as penas devem sempre ser definidos previamente ao fato.

Ressalte-se apenas que essa irretroatividade aplica-se somente às leis penais gravosas, seja criando tipos penais ou agravando as condições do cumprimento de pena.

3.3. Exclusiva Proteção de Bens Jurídicos

Na doutrina brasileira desde muito tem predominado o entendimento de que a finalidade precípua do Direito Penal é a proteção de bens jurídicos fundamentais.²⁴⁻²⁵

²⁴ **BRUNO**, Aníbal. *Direito Penal, Parte Geral, Tomo I: introdução, norma penal e fato punível*, p.5; **TOLEDO**, Francisco de Assis. *Princípios básicos de Direito Penal*, p.15; **GARCIA**, Basileu. *Instituições de Direito Penal: Volume 1*, p.7; **JESUS**, Damásio E. de. *Direito Penal: parte geral*, p.4; **GRECO**, Rogério. *Curso de Direito Penal, volume 1: parte geral*, p. 4; **BATISTA**, Nilo, *Introdução crítica ao Direito Penal brasileiro*, p.111; **MIRABETE**, Julio Fabbrini. *Manual de Direito Penal, Volume 1: Parte Geral*, p.23; entre outros grandes mestres.

²⁵ O alemão Günther Jakobs, em contraposição, afirma que Direito Penal não atende a essa finalidade, pois, quando é aplicado, o bem jurídico que teria de ser por ele protegido já foi efetivamente atacado. Para Jakobs, o que está em jogo não é a proteção efetiva de bens jurídicos, mas, sim, a garantia de vigência da norma, ou seja, o agente que praticou uma infração penal deverá ser punido para que se afirme que a norma continua em vigor.

Assim, para Jakobs, a função essencial do Direito Penal não é a proteção de bens jurídicos, mas sim a proteção de normas, uma vez que aqueles se convertem em jurídicos no momento em que são protegidos normativamente. A comunicação de segurança é vital no sistema proposto pelo autor alemão, sendo essencial para ele a permanência das relações sociais com a confiança de que as normas restam vigentes e respeitadas. **GRECO**, Rogério. *Curso de Direito Penal, volume 1: parte geral*. Rio de Janeiro: Impetus, 2008, p.5

Luiz Regis Prado ensina que o objetivo imediato e primordial do Direito Penal reside na proteção de bens jurídicos – essenciais ao indivíduo e à comunidade – dentro do quadro axiológico constitucional ou decorrente da concepção de Estado Democrático de Direito²⁶.

Claus Roxin afirma que a função do Direito Penal consiste em garantir aos cidadãos uma existência pacífica, livre e socialmente segura, sempre e quando estas metas não possam ser alcançadas com outras medidas político-sociais que afetem em menor medida a liberdade dos cidadãos. De modo que, em um Estado Democrático de Direito, as normas jurídico-penais devem perseguir somente o objetivo de assegurar aos cidadãos uma coexistência pacífica e livre, sob a garantia de todos os Direitos humanos. E conclui:

“podem-se definir os bens jurídicos como circunstâncias reais dadas ou finalidades necessárias para uma vida segura e livre, que garanta todos os Direitos humanos e civis de cada um na sociedade ou para o funcionamento de um sistema estatal que se baseia nestes objetivos”²⁷

Oferecendo um conceito de bem jurídico, Luiz Regis Prado assevera que “vem a ser um ente (dado ou valor social), material ou imaterial haurido do contexto social, de titularidade individual ou metaindividual reputado como essencial para a coexistência do homem em sociedade e, por isso, jurídico-penalmente relevante”²⁸.

O Direito Penal não serve à tutela de valores deste ou daquele plano de governo. Apenas deve ser utilizado quando absolutamente necessário ao asseguramento de uma existência pacífica e livre, nunca perdendo de vista que o Estado é apenas um instrumento para a realização plena de cada indivíduo, e não o contrário. Utilizar o Direito Penal como pura coerção psicológica, instrumentalizando o

²⁶ *Direito Penal, volume 1: parte geral*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p.25

²⁷ ROXIN, Claus. *A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal*. Org. e Trad. André Luis Callegari e Nereu José Giacomolli. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p.17-18.

²⁸ *Bem jurídico-penal e Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p.44.

indivíduo configura um desvirtuamento que desemboca na ilegitimidade da sanção aplicada ao caso concreto.

O bem jurídico, para um Direito Penal funcional em um Estado Democrático de Direito, não pode ser outro senão aquele filtrado por uma avaliação impregnada de valores constitucionais de âmbito e relevância maiores. Assim, é nas constituições que o Direito Penal deve encontrar os bens que deve proteger com suas sanções²⁹⁻³⁰ Nesse mesmo sentido, Luiz Regis Prado³¹ ensina que o bem jurídico deve estar sempre em compasso com o quadro axiológico vazado na Constituição e com o princípio do Estado Democrático e Social de Direito.

Adotando-se uma corrente constitucionalista ampla, onde a relação entre bens jurídicos constitucionais e penais não haverá de ser necessariamente de coincidência, ou de recíproca cobertura, mas de coerência, interação ou efeito recíproco, o que conduz a uma necessária interpretação do Direito Penal conforme a Constituição³², o fato de se encontrar previsto expressamente na Constituição gera apenas uma presunção de legitimidade em favor do bem jurídico tutelado, não sendo impossível encontrar bens jurídicos que mereçam tutela penal mesmo frente ao silêncio do constituinte.

Diante de tal situação, a penalização de conduta atentatória à uma objetividade jurídica olvidada ou desconhecida pelo constituinte deve ser realizada através de uma atividade interpretativa sob a luz dos valores constitucionais, de modo que, mesmo quando não

²⁹ LUISI, Luiz. *Os princípios constitucionais penais*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabres Editor, 2003.

³⁰ Nesse mesmo sentido, Márcia Dometila Lima de Carvalho: “a conceituação do delito, como um fato lesivo a um valor constitucionalmente relevante, atende ao caráter de *extrema ratio* do Direito Penal, evitando ataques a princípios consagrados no Direito Penal hodierno, quais sejam os da insignificância e adequação social”. *Fundamentação Constitucional do Direito Pena*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabres Editor, 1990, p.38.

³¹ *Bem jurídico-penal e Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p.44.

³² FELDENS, Luciano. *Direitos Fundamentais e Direito Penal: garantismo, deveres de proteção, princípio da proporcionalidade, jurisprudência constitucional penal, jurisprudência dos tribunais de Direitos humanos*, p.30-31.

estiver previsto expressamente pela Constituição, o bem jurídico deve decorrer dos valores nela contidos. Assim, os valores constitucionais são para as criminalizações sua base e seu limite³³.

Encontrado o valor constitucional digno de tutela penal, deve ser mais uma vez filtrado, desta vez levando-se em consideração o eixo central de todo ordenamento, qual seja, a Dignidade da Pessoa Humana. Heloísa Estellita Salomão ensina que “para poderem receber a qualificada tutela penal, os bens jurídicos, individuais ou coletivos, terão de guardar relação, ao menos instrumental, com a consecução da dignidade humana”³⁴; a ausência desta relação retirar-lhes-ia a dignidade penal.

3.4. Pacificação Social

Além da limitação do poder do Estado, o Direito Penal deve ter o fim de redução de violência social³⁵, tornando possível a vida em comunidade.³⁶

³³ LUISI, Luiz. *Os princípios constitucionais penais*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabres Editor, 2003, p.170-177.

³⁴ *O princípio constitucional da Isonomia e o Crime de Omissão no Recolhimento de Contribuições Previdenciárias (Art. 168-A, §1º, I, Código Penal)*. In: SALOMÃO, Eloísa Estellita (Org.). *Direito Penal Empresarial*. São Paulo: Dialética, 2003, p.99.

³⁵ Nesse sentido, Jesús-María Silva Sanchez afirma que o centro de tensão entre os fins do Direito Penal é sua meta de **máxima redução da violência social informal** (delitos e reações informais frente aos mesmos – também delitos) **junto à máxima realização de garantias individuais** – formais e materiais (isto é, máxima redução de toas manifestações de violência estatal).

Propõe o autor, o reconhecimento de um conflito dialético de três objetivos no Direito Penal moderno: diminuição da violência na comunidade por meio da prevenção do crime x diminuição da violência do Estado por meio da diminuição dos castigos x preservação dos Direitos e garantias individuais. Ou apenas, “**máxima protección y máximas garantías**”. *Aproximación al derecho penal contemporáneo*. Barcelona: José Maria Bosch, 2002, p.299.

³⁶ JUNQUEIRA, Gustavo Octaviano Diniz. *Finalidades da Pena*. São Paulo: Manole, 2004, p.148

A pacificação social é razão de existência do próprio Estado, pois o pacto ou contrato social tem a função primordial de controlar a guerra de todos contra todos, criando um ambiente de paz e prosperidade para que os indivíduos possam conviver harmoniosamente. Desta forma, o Estado deve proporcionar ao indivíduo reais possibilidades para o desenvolvimento completo de suas capacidades e quando, mesmo assim, for descumprida a lei, deve ser aplicada uma sanção proporcional ao dano social causado, comunicando a vigência do ordenamento.

Repise-se a lição de Jésus-María Silva Sanchez³⁷, segundo a qual, se a violência da sanção for maior do que a danosidade social do ato praticado, então será ilegítima a reprimenda. O Direito Penal deve reconhecer o conflito dialético intrínseco à função de pacificação social, qual seja: diminuição da violência na comunidade por meio da prevenção do crime x diminuição da violência do Estado por meio da diminuição dos castigos x preservação dos Direitos e garantias individuais.

³⁷ Op. Cit.

4. A expansão do Direito Penal

A despeito do contínuo movimento de contenção dos poderes punitivos estatais, legisladores desde o século XIX seguem ultrapassando as barreiras impostas pelo princípio da intervenção mínima.

Carl Joseph Anton Mittermaier, em 1819, enfatizava ser um dos erros fundamentais da legislação penal de seu tempo, a excessiva extensão dessa legislação; Giuseppe Puccioni, em 1855, comentando o código penal da Toscana de 1853 já alertava que a ampliação do Direito criminal levaria ao sobrecarregamento dos Tribunais e ao agravamento das finanças públicas, sobre quem recai o encargo de manutenção da massa de condenados; Francesco Carrara, em 1883, falava em nomomania ou nomorréia penal, militando em favor do aforisma romano *mínima non cura praetor*; Franz Von Liszt, em 1896, sustentava que a legislação de seu tempo fazia uso excessivo da arma da pena, sendo também defensor do aforisma *mínima non cura praetor*; Reinhart Frank, em 1898 usa pela primeira vez a expressão “hipertrofia penal”, salientando que o uso da pena tem sido abusivo, e por isso perdeu parte de seu crédito, e, portanto, de sua força intimidadora.

No século XX a quantidade de autores repetindo o mesmo alerta multiplica-se, cabendo mencionar Francesco Carnelutti, que falava em inflação legislativa, sustentando que seus efeitos são análogos aos da inflação monetária, pois desvalorizam as leis, e no concernente às leis penais aviltam sua eficácia preventiva geral; Carlos Enrico Paliero descrevia em crescimento patológico da legislação penal; Luis Luiz, a quem se deve o levantamento de obras do século XIX destes parágrafos³⁸,

³⁸ LUISI, Luiz. *O princípio Constitucional da Intervenção mínima*, in KUEHNE, Maurício (Org.). *Ciência Penal, Coletânea de Estudos em homenagem a Alcides Munhoz Neto*. Curitiba: JM Editora, 1999, p.270-272.

salienta que no Brasil, desde o código Criminal do Império, de 1830, já se sofria dessa nomorréia penal.

Em pleno século XXI não é diferente o fenômeno de expansão do Direito Penal. O aparecimento de novos interesses, a sociedade de riscos como geradora de novos riscos, a institucionalização da insegurança – crise do modelo de Estado do bem estar social -, a sensação generalizada de insegurança, a configuração de uma sociedade de sujeitos passivos, a identificação da maioria com a vítima do delito e o descrédito das outras instâncias de proteção são motivos apontados por Jésus-María Silva Sanchez³⁹ para esse crescimento desenfreado e incoerente da legislação penal. Segundo o autor, em medida crescente, a insegurança se converte em uma pretensão social à qual se supõe que o Estado e, em particular o Direito Penal, devem oferecer uma resposta. Assim, pode-se afirmar que, em contraposição aos movimentos sociais clássicos de restrição do Direito Penal, aparece cada vez mais e com maior clareza demandas de uma ampliação da proteção penal que ponha fim, ao menos nominalmente, a angústia derivada da insegurança.

Cezar Roberto Bittencourt, baseando-se na doutrina de Muñoz Conde, aceita a criminalização de novas condutas na medida em que o Direito Penal deve manter-se ligado às mudanças sociais, sem retroceder ao “dogmatismo hermético de outrora”. Entretanto, essa criação de novos delitos deve se dar dentro da moldura fornecida pelos princípios constitucionais penais, como o da intervenção mínima.

³⁹ *Expansão do Direito Penal: Aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais*. trad. Luiz Otavio de Oliveira Rocha. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2002

5. Crimes Tributários

Antecedente lógico no estudo dos crimes tributários, o conceito de tributo encontra-se no art. 3º do Código Tributário Nacional, onde consta: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A função precípua dos tributos é a formação do Erário (do latim *aerarium*: reserva de moedas). Assim, é por meio da cobrança de tributos que o Estado arrecada valores para que possa realizar prestações em favor da sociedade. Não obstante tenha como função principal a geração de recursos financeiros para o Estado, o tributo também se presta no controle do domínio econômico, a fim de promover estabilidade. Por isso, diz-se que o tributo tem função híbrida. Na primeira hipótese, a denominada função fiscal; na segunda, extrafiscal.

O bem jurídico será tratado em capítulo separado, mas, adiantando o conteúdo, os crimes tributários como um todo (tributários e previdenciários) tem como objeto de tutela a arrecadação tributária, ou seja, a formação do patrimônio pecuniário público, o Erário. O Estado criminaliza tais condutas para coibir e punir as mais diversas formas de fraudes que podem vir a lesar a arrecadação.

Como se verá, em consequência dessa proteção, tutela-se indiretamente a dignidade da pessoa humana, já que, uma vez recolhidos aos cofres públicos, os valores arrecadados por meio de tributos devem ser aplicados em benefício da sociedade como um todo. Ademais, implicitamente, tutela-se o bem jurídico protegido pelo crime-meio realizado para a prática da sonegação, que pode ser uma falsidade

material, uma falsidade ideológica, um estelionato, uma apropriação indébita etc.⁴⁰

5.2. Lei 8.137/90

A Lei 8.137 de 1990, seguindo a tradição brasileira de falta de técnica legislativa, enumerou taxativamente condutas típicas em detrimento de uma caracterização do que seria sonegação fiscal, restando à doutrina tal conceito. Alexandre de Moraes e Gianpaolo Smanio⁴¹ ensinam que sonegação fiscal seria ocultação dolosa, mediante fraude, astúcia ou habilidade, do recolhimento de tributo devido ao Poder Público

Os crimes dos arts. 1º e 2º podem ser cometidos por qualquer pessoa, desde que tenha capacidade contributiva (capacidade econômica específica, que resulta na possibilidade de tributação). Assim, o Sujeito ativo será o contribuinte, ou seja, aquele que tem obrigação de pagamento do tributo (art. 121, CTN). No caso de contribuinte pessoa jurídica, o sujeito ativo será o diretor, gerente ou administrador que pratica dolosamente as ações defraudatórias. O CTN ainda prevê figuras que se assemelham ao contribuinte: o substituto tributário, o responsável tributário (art.121 e 128) e o terceiro responsável (art.134), sendo estes os responsáveis no caso do cometimento das condutas típicas.

⁴⁰ Ércias Rodrigues de Souza entende que em situações nas quais o pagamento não possua efeito extintivo da punibilidade, o bem jurídico protegido vem a ser a moralidade no trato com a *res publica*, em sentido lato, tendo como pressuposto que a conduta sonegatória, a par de patrimonialmente lesiva, vem a ser condenável por ensejar indevida disposição, pelo particular, de bem público, contrariando princípios caros ao ordenamento jurídico, como os da igualdade e da livre concorrência. Neste passo, feridos tais primados, a mera recomposição patrimonial seria insuficiente para a prevenção e repressão, inibidoras de futuras condutas do mesmo teor. *Crimes contra a ordem tributária: breve análise da lei 8.137/90*. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3310>. Acessado em 25.05.2010.

⁴¹ MORAES, Alexandre de, SMANIO, Gianpaolo Poggio. *Legislação Penal Especial*. São Paulo: Atlas, 2008, p.67.

O sujeito passivo por sua vez, é o Estado, mais especificamente, a pessoa política responsável pela arrecadação e, secundariamente, a sociedade, pois, em última análise, é a ela que se destinam as prestações financiadas pelos valores recolhidos com os tributos.

A intenção de suprimir ou reduzir tributo constitui elemento subjetivo do tipo (ou dolo específico, em uma nomenclatura mais tradicionalista). Todavia, o resultado supressão ou redução do tributo apenas é exigido nos crimes do art. 1º da lei 8.137/90. Já nos delitos do art. 2º não se faz necessária a ocorrência do resultado para o aperfeiçoamento delitivo.

Ocorrerá absorção das falsidades eventualmente cometidas e da utilização de documentos falsos para o cometimento da sonegação fiscal. No entanto, tal só ocorrerá se a falsidade se exaurir no cometimento do delito tributário, caso contrário não se aplicará a súmula 17 do STJ⁴².

5.2.1. Art. 1º

Os crimes do art. 1º, como dito, são crimes materiais⁴³, isto é, exigem resultado naturalístico, consistente na efetiva supressão ou redução do tributo ou contribuição social para a sua consumação, pois apenas nesse instante ocorreria prejuízo efetivo ao erário.

Os incisos I⁴⁴ e II⁴⁵ tratam de uma modalidade do crime de falsidade ideológica⁴⁶ específica dos crimes tributários, exigindo para a

⁴² STJ Súmula nº 17 - 20/11/1990: Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido.

⁴³ Nesse sentido é a jurisprudência pacífica dos tribunais superiores, por todos: STJ, REsp 1113460/SP, Rel. CELSO LIMONGI. DJe 14/12/2009: 1. Esta Corte firmou entendimento de que o delito de supressão ou redução de tributo capitulado no art. 1º da Lei nº 8.137/90 é material, consumando-se apenas no momento da efetiva supressão ou redução de tributo.

⁴⁴ “omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;”

sua caracterização a comprovação do dolo direto do agente, enquanto o inciso IV⁴⁷, que também trata de uma modalidade de falsidade ideológica, admite o dolo eventual para sua caracterização⁴⁸.

Ensina Edmar de Oliveira Andrade Filho⁴⁹ que o que se pune é a omissão de informações ou prestação de informação falsa que tenham o poder de causar prejuízo ao patrimônio público, por vontade do agente. Assim, se há omissão ou falsidade, mas estas não se traduzem em meios eficazes para a evasão tributária, a matéria desloca-se do foco da lei 8.137/90, para a regra geral contida no Código Penal.

A consumação desses delitos ocorre com a prestação da declaração falsa, com o uso do documento falso perante as autoridades fazendárias, com a omissão de informação relevante, com a inserção de

⁴⁵ “fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;”

⁴⁶ A Turma reiterou o entendimento de que o licenciamento de veículo em Estado que possua alíquota do imposto de propriedade de veículo automotor (IPVA) menor que a alíquota do Estado onde reside o proprietário do veículo não configura crime de falsidade ideológica, em razão da indicação de endereço falso, mas, sim, supressão ou redução de tributo. A finalidade da falsidade ideológica é pagar tributo a menor, uma vez que ela é o crime meio para a consecução do delito fim de sonegação fiscal. Precedentes citados: CC 96.939-PR, DJe 5/3/2009; HC 70.930-SP, DJe 17/11/2008, e HC 94.452-SP, DJe 8/9/2008. HC 146.404-SP, Rel. Min. Nilson Naves, julgado em 19/11/2009.

⁴⁷ “elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;”

⁴⁸ Esses delitos (art. 1º, IV, da Lei n. 8.137/1990), como consabido, são crimes materiais que se consumam com a supressão ou redução do tributo após transcorrido o prazo para seu recolhimento, no local em que verificado o prejuízo decorrente da conduta típica. Seu objeto material podem ser notas fiscais e seu objeto jurídico tutelado é, sem dúvida, a arrecadação do estado. Dessa forma, no caso, entrelaçadas as provas das infrações, revelado o liame lógico entre os delitos, há a conexão (art. 76 do CPP) e, diante do concurso entre jurisdições de mesma categoria, a competência firma-se por prevenção, pois não ocorreu qualquer das hipóteses do art. 78, II, **a** e **b**, do referido código. Precedente citado: CC 75.170-MG, DJ 27/9/2007. CC 96.497-SP, **Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 23/9/2009.**

⁴⁹ Apud. FRANCO, Alberto Silva, STOCO, Rui (Org.). *Leis Penais Especiais e sua interpretação jurisprudencial*, Vol. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 613.

dados falsos ou omitir dados relevantes em livros obrigatórios, somados ao resultado ou efeito de suprimir ou reduzir o tributo⁵⁰.

O inciso terceiro⁵¹ por sua vez, cuida de uma modalidade de falso material, incriminando a conduta de falsificar ou alterar documentos que constituem obrigação acessória à operação tributável.

O inciso quinto⁵², inovando, incrimina conduta não ligada à falsidade ideológica ou material, preocupando-se com a ausência de fornecimento ou fornecimento em desacordo com a legislação fiscal de documento fiscal relativo a venda de mercadoria ou prestação de serviço.

Por fim, o parágrafo único⁵³ incrimina a conduta de não atender à exigência da autoridade competente quanto à emissão dos documentos previstos no inciso V. Assim, uma vez negada a nota fiscal ou documento equivalente ou emitida em desacordo com a legislação, a autoridade pode conceder um prazo para que seja o documento confeccionada nos termos da lei, sob pena de caracterizar o crime autônomo do parágrafo único, absorvendo assim o do inciso V.⁵⁴

Em apertada síntese, as condutas consubstanciam-se em omissão de informações às autoridades fazendárias; fraude à fiscalização tributária; falsificações ou alterações em notas fiscais, faturas,

⁵⁰ STJ, 5ªT. – RHC nº 4.097-1, Rel. Min. Pedro Acioli

⁵¹ “Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável”

⁵² “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.”

⁵³ “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.”

⁵⁴ STJ. Crime contra a ordem tributária. Crime tributário. Supressão ou redução do tributo. Configuração do delito. Crime material. Exigência de efetivo prejuízo ao erário. Lei 8.137/90, art. 1º, parágrafo único.

Esta Corte firmou entendimento de que o delito de supressão ou redução de tributo capitulado no art. 1º da Lei 8.137/90 é material, consumando-se apenas no momento da efetiva supressão ou redução de tributo.

duplicatas ou outro documento relativo à operação tributável, dentre outras práticas.

5.2.2. Art.2

O Caput do art. 2 prevê serem “crimes da mesma natureza” (contra a ordem tributária) as condutas descritas nos quatro incisos que lhe seguem. Da redação dos incisos, deduz-se que tais crimes não exigem a efetiva ocorrência da supressão ou redução de tributo para que se consumem, bastando a prática de uma das condutas descritas com a finalidade de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento do tributo.

O inciso primeiro pune as condutas de fazer declaração falsa ou omitir em declaração informações sobre fatos tributáveis⁵⁵. Apesar de sua semelhança textual, não pode ser visto como uma forma de se punir como consumado algo próximo à tentativa do crime previsto no Art.1º, inciso I. Note que no Art.2º, inciso I, a intenção é Eximir-se enquanto no Art.1º, inciso I é Suprimir ou Reduzir tributo. Assim, o agente faz tais declarações falsas ou omite informações para insinuar uma isenção inexistente. O espectro de abrangência é menor do que as outras condutas dos arts. 1º e 2º da lei 8.137.

O inciso segundo⁵⁶ trata de crime omissivo puro, de modo que não admite tentativa, bastando para a sua configuração a omissão consciente e voluntária da conduta esperada pela norma⁵⁷.

⁵⁵ “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;”

⁵⁶ “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;”

⁵⁷ Basta, para configurar o dolo inerente ao crime capitulado no art. 2º, II, da Lei nº 8.137-90, a vontade livre e consciente de não recolher, aos cofres públicos, o produto dos valores descontados, a título de imposto sobre a renda, dos salários da

O inciso terceiro⁵⁸ assemelha-se ao art.1º da lei 4729/65, no entanto, abrange qualquer tributo, não apenas imposto de renda como este. Alcança instituições financeiras oficiais ou privadas que arrecadassem parcelas correspondentes aos incentivos fiscais, bem como intermediários que, em seu nome praticarem qualquer das condutas definidas no inciso. Tal crime será então praticado pelos dirigentes, empregados, intermediários de instituições financeiras responsáveis pela arrecadação e posterior aplicação das somas advindas de redução de tributos a título de incentivos fiscais.

O inciso IV⁵⁹ pune o beneficiário de incentivo fiscal que deixa de aplicá-lo ou aplica em desacordo com o acordado.

Por fim, o inciso V⁶⁰ criminaliza a utilização de programas de processamento de dados que possibilitem a chamada Contabilidade Paralela ou Caixa Dois, bem como a divulgação de tais programas. Note que se trata crime comum, podendo ser praticado por qualquer um, independente da capacidade contributiva.

O art. 3 da lei 8.137/90 também criminaliza condutas atentatórias à ordem tributária, no entanto por se tratar de crimes funcionais que não se encontram acobertados pelos benefícios do pagamento ou parcelamento do tributo, não serão examinados no bojo desse trabalho.

empresa de que são os pacientes diretores. Impossibilidade financeira não demonstrada. Não impede a instauração da ação penal, a pendência de procedimento fiscal administrativo acerca das importâncias não recolhidas. HC 76.044/RS STF

⁵⁸ “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;”

⁵⁹ “deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;”

⁶⁰ “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.”

5.3. Lei 9.983/00

Apesar de inserido no corpo do Código Penal pela Lei 9.983/00, as condutas incriminadas já estavam essencialmente previstas na Lei 8.212/91. Assim, apenas saiu de uma legislação extravagante e foi colocado no Código Penal. O principal objetivo desse manejo topográfico foi proteger a previdência social, dando maior visibilidade aos tipos, acrescentando ao Código Penal os crimes de Apropriação Indébita Previdenciária (Art. 168-A) e Sonegação de Contribuição Previdenciária (337-A).⁶¹

O art. 149 da Constituição Federal prevê três tipos de contribuições que a União pode criar – sociais; de intervenção no domínio econômico; e de interesse das categorias profissionais. Ocorre que a própria Constituição destaca uma área da ordem social, que é a seguridade social e anuncia que em relação a essa área, em razão de sua importância, já fica estabelecido previamente no art. 195, quais são as contribuições sociais destinadas especificamente ao financiamento da seguridade social.

Assim, existe o gênero “contribuição social” - contribuições que visam arrecadar valores destinados ao custeio da ordem social -, no entanto, a própria Constituição destaca em razão de sua importância, uma área específica à seguridade social, definida no art. 194. Em relação a essa área, já fica estabelecido quais são as contribuições, quais são os fatos geradores que a União pode utilizar para criar contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social (Saúde⁶², Assistência Social⁶³ e Previdência Social⁶⁴).

⁶¹ Também foram inseridos no Código Penal os Arts. 313-A e 313-B, e outros que não serão objeto de estudos nesse trabalho.

⁶² O acesso aos programas de Saúde Pública necessariamente devem seguir os princípios da igualdade e universalidade do atendimento. Logo neste campo o acesso deve ser garantido a todos e de forma igual, sem qualquer tipo de contribuição, de forma que o atendimento público à saúde deve ser gratuito.

Como se vê a nova lei optou pela denominação “Crimes contra a Previdência Social”, em detrimento de “Crimes contra a Seguridade Social”, substituindo assim o genérico pelo específico⁶⁵. É ilusória a idéia de que participar do rol dos tipos do CP de maior visibilidade aos crimes previdenciários e traga mais estabilidade a legislação previdenciária, com maior eficácia no combate aos praticantes dessa modalidade criminosa”⁶⁶

5.3.1. Art. 168-A - Apropriação Indébita Previdenciária

O Sujeito ativo desse delito é aquele que deixa de repassar à previdência social contribuições já recolhidas de contribuinte ou quem deixa de recolher contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado; ou quem deixa de recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos a venda de produtos ou prestação de serviços; ou quem deixa de pagar benefício devido a segurando quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados a empresa pela previdência social. O Autor será quem mantém relação específica com a previdência social: quem se obriga a

⁶³ A assistência social visa garantir meios de subsistência às pessoas que não tenham condições de suprir o próprio sustento, dando especial atenção às crianças, velhos e deficientes, independentemente de contribuição à seguridade social.

⁶⁴ A Previdência Social tem por fim assegurar aos seus beneficiários meios indispensáveis de manutenção, por motivo de incapacidade, idade avançada, tempo de serviço, desemprego involuntário, encargos de família e reclusão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente

⁶⁵ O art. 194 da Constituição Federal prevê que a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os Direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. A previsão é repetida *ipsis literis* no art.1º da lei 8.212/91, que regulamenta o tema. Assim, a Previdência Social, a Saúde e a Assistência Social são o conteúdo do qual a Seguridade Social é o continente.

⁶⁶ FRANCO, Alberto Silva, STOCO, Rui (Org.). *Código Penal e sua interpretação: Doutrina e Jurisprudência*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p.2776-2777.

repassar ou recolher valores a ela destinados e não o faz ou quem tem o dever de pagar benefício e não o paga. Assim, trata-se de crime próprio e não crime comum.

Sujeito passivo é o Estado, de modo mais preciso a Previdência Social.

O caput⁶⁷ do artigo pune a conduta daquele que, sendo incumbido de recolher a contribuição social e repassá-la ao Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS), não o faz no prazo estipulado, apropriando-se do valor. Aqui a lei incrimina a conduta dos estabelecimentos bancários, ou quaisquer outros, autorizados a receber, do contribuinte, o recolhimento de contribuição previdenciária e que, no entanto, deixam de repassar a autarquia, no prazo legal ou convencional, os valores recolhidos pelo contribuinte.⁶⁸

O parágrafo primeiro equipara ao caput as condutas de deixar recolher contribuições que tenham sido descontadas de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público⁶⁹, que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços⁷⁰, ou pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social⁷¹

Até pouco tempo entendia-se o Art. 168-A, ao fazer opção pela locução “deixar de repassar” denotaria um crime formal,

⁶⁷ Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional

⁶⁸ FRANCO, Alberto Silva, STOCO, Rui (Org.). Leis Penais Especiais e sua interpretação jurisprudencial, Vol. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p.856.

⁶⁹ 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

⁷⁰ II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

⁷¹ III – pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social

independendo da produção do resultado para sua consumação, ao passo que o Art. 168, onde se incrimina a Apropriação Indébita comum, por utilizar a expressão “apropriar-se”, exigindo a produção do resultado “apropriação da coisa”, seria um crime material. Recentemente, no entanto, o Supremo Tribunal Federal alterou esse posicionamento⁷². A partir do Inquérito 2.537, o STF passou a entender que o crime do art. 168-A não seria crime formal, mas sim, omissivo material, produzindo, como consequência a dependência do exaurimento do procedimento administrativo. Antigamente, como era crime formal, não dependia da conclusão do procedimento administrativo.

No art. 168, a expressão apropriar-se significa tornar-se dono, senhor da coisa. O tipo demanda um elemento subjetivo específico para sua caracterização, o chamado *animus rem sibi habendi*. No art. 168-A, por sua vez, como o legislador utiliza a expressão “deixar de repassar” abandona o elemento subjetivo do tipo, bastando o dolo direto, a vontade livre e consciente de deixar de recolher ou repassar as contribuições.

O dolo é ainda classificado como posterior, uma vez que em um primeiro momento a posse ou detenção desviada dos valores é lícita e, apenas posteriormente nasceria no agente a intenção de não repassar os valores à previdência.

⁷² STF, Informativo 498: Apropriação Indébita Previdenciária e Natureza. O Tribunal negou provimento a agravo regimental interposto contra decisão do Min. Marco Aurélio, que determinara o arquivamento de inquérito, do qual relator, em que apurada a suposta prática do delito de apropriação indébita previdenciária (CP, art. 168-A: “Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:”). Salientando que a apropriação indébita previdenciária não consubstancia crime formal, mas omissivo material — no que indispensável a ocorrência de apropriação dos valores, com inversão da posse respectiva —, e tem por objeto jurídico protegido o patrimônio da previdência social, entendeu-se que, pendente recurso administrativo em que discutida a exigibilidade do tributo, seria inviável tanto a propositura da ação penal quanto a manutenção do inquérito, sob pena de preservar-se situação que degrada o contribuinte. Inq 2537 AgR/GO, rel. Min. Marco Aurélio, 10.3.2008. (Inq- 2537)

O delito se consuma quando o autor inverte o título de sua posse, isto é, de acordo com a nova tendência jurisprudencial, consuma-se, com o ato de apropriação somado ao prejuízo ou proveito. No caput, sendo um delito omissivo próprio, a consumação se dá com a omissão do agente; no parágrafo primeiro, inciso I, quando o responsável tributário, apesar de já ter deduzido a contribuição social do pagamento, deixa de recolhê-lo no prazo legal; no inciso II do mesmo artigo, quando o agente deixa de efetuar o recolhimento da contribuição, no mês subsequente ao da hipótese de incidência; por fim, no inciso III, no momento em que o agente deixa de pagar benefício devido ao segurado.⁷³

Assim como nos crimes da lei 8.137/90, o crime de apropriação possui uma causa extintiva da punibilidade ligada ao pagamento do tributo. Essa causa extintiva será analisada em conjunto com a dos crimes daquela lei.

5.3.2. Art. 337-A – Sonegação de Contribuição Previdenciária

No mesmo sentido da Apropriação Indébita Previdenciária, também visa proteger a Previdência Social. As condutas proibidas em muito se assemelham aos crimes contra a ordem tributária da Lei 8.137. Veja a tabela:

Lei 8.137/90	Sonegação de Contribuição Previdenciária
Art. 1. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas	Art. 337-A - Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

⁷³ PRADO, Luiz Regis. *Comentários ao Código Penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p.568

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;	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 previdenciária.
---	--

O Sujeito ativo é o contribuinte ou responsável tributário. No caso da pessoa jurídica, responderá o sujeito ativo será o diretor, gerente ou administrador que pratica dolosamente as ações defraudatórias. A pessoa jurídica não responde por crimes, pois uma vez vigentes os postulados da responsabilidade subjetiva, não há como punir a pessoa jurídica, e os crimes praticados em nome da sociedade somente podem ser punidos através de apuração da responsabilidade individual dos mandatários da sociedade, desde que comprovada sua participação nos fatos. Responsabilizar a Pessoa jurídica, nos apertados limites da responsabilidade por culpa, é solução que a dogmática penal não aceita⁷⁴.

Objeto material imediato é a supressão ou redução de contribuição social previdenciária e qualquer acessório enquanto o objeto material mediato é variável em cada uma das condutas previstas nos incisos I a III, omissão de lançamento em livros, omissão de lançamento de quantias descontadas e omissão de receitas ou lucros.

⁷⁴ FRANCO, Alberto Silva. *Crimes contra o Sistema Financeiro*. Apud, FRANCO, Alberto Silva, STOCO, Rui (Org.). *Código Penal e sua interpretação: Doutrina e Jurisprudência*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 1596-1597

Assim como nos crimes tributários da lei 8.137/90, exige-se a vontade livre e consciente somada à intenção de suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária como elemento subjetivo sem o qual o crime não se configura.

Mais uma vez, foi prevista no art.337-A, §2, uma causa extintiva da punibilidade do agente ligada ao pagamento do tributo devido, causa esta que será analisada mais a frente.

5.3.3. Descaminho

No crime de descaminho, apesar de considerado como atentatório ao Fisco, o entendimento jurisprudencial⁷⁵⁻⁷⁶ é de que não se aplicam os benefícios do pagamento ou parcelamento do débito. Nas palavras da Ministra Maria Tereza Rocha de Assis Moura proferidas no seu voto no HC 168.629 (DJe 04.05.2010):

O inquérito policial foi requisitado para apurar crime de descaminho, havendo evidente distinção quanto à natureza jurídica deste delito e quanto aos bens jurídicos tutelados nos crimes tipificados nos arts. 1º e 2º da Lei n.º 8.137/90 e nos arts. 168-A e 337-A, do Código Penal.

Enquanto esses crimes têm como único objeto a proteção da ordem tributária, consubstanciada no interesse de receber os tributos que lhe são devidos; o crime de descaminho tutela, também o controle e regulamentação de uma das mais

⁷⁵ TRF4 - APELAÇÃO CRIMINAL: ACR 901 RS 2005.71.13.000901-7: D.E. 02/07/2008 . PENAL. DESCAMINHO. ART. 334, 2ª PARTE, DO CP. MATERIALIDADE, AUTORIA E DOLO COMPROVADOS. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PERDIMENTO DOS BENS. DESCABIMENTO. VALORAÇÃO DA CIRCUNSTÂNCIA NEGATIVA NA PENA-BASE. TERMO MÉDIO. CONFISSÃO ESPONTÂNEA (ART. 65, III, 'D'). REDUÇÃO DA PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE. SUBSTITUIÇÃO POR APENAS UMA PENA RESTRITIVA DE DIREITOS. PENA DE MULTA. DESCABIMENTO. (...) 2. A extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei 9.249/95 não se estende ao delito de descaminho (Precedentes).

⁷⁶ TRF2 - APELAÇÃO CRIMINAL: ACR 200351015053701 RJ 2003.51.01.505370-1. E-DJF2R : 11/05/2010 . PENAL -ART. 334 E ART. 298 C/C ART. 304 DO CP - DESCAMINHO -FALSIFICAÇÃO E USO DE DOCUMENTO PARTICULAR -- DOSIMETRIA DA PENA.(...) 3. Incabível o reconhecimento da extinção da punibilidade pela aplicação analógica do art. 9º da Lei nº 10.684/03.

importantes políticas públicas da macro-economia, qual seja, o comércio exterior. A isto, alia-se também a regulamentação e proteção das barreiras alfandegárias. Por tais motivos, sua pretensão punitiva não se suspende ou se extingue com eventual parcelamento ou pagamento posterior dos tributos.

No mais, os crimes do artigo 1º da Lei n.º 8.137/90 são materiais ou de resultado, enquanto o delito de descaminho é crime formal, cuja consumação ocorre com o mero ingresso da mercadoria em território nacional sem o pagamento dos tributos devidos.

Assim, como se vê, em razão de não resumir sua tutela à ordem tributária, o crime de descaminho ganha um tratamento especial em relação aos seus congêneres, ou seja, é punido efetivamente.

6. Bem Jurídico nos Crimes Tributários

O Direito Penal em um Estado Democrático de Direito deve se pautar pelo princípio da intervenção mínima, tendo como função a limitação do poder estatal e a pacificação social mediante a proteção exclusiva de bens jurídicos.

Relembrando o conceito oferecido por Claus Roxin, Bens Jurídicos são circunstâncias reais dadas ou finalidades necessárias para uma vida segura e livre, que garanta todos os Direitos humanos e civis de cada um na sociedade ou para o funcionamento de um sistema estatal que se baseia nestes objetivos⁷⁷.

No caso em análise, crimes tributários, existirá sempre uma pluralidade de bens jurídicos protegidos: um relativo ao erário propriamente dito bem como à estabilidade financeira do país, outro relativo à falsidade cometida pelo agente como crime meio. No entanto, em última análise o bem jurídico conglobante, por assim dizer, é a dignidade da pessoa humana, que justifica a própria atuação estatal.

Seguindo a lição de Heloísa Estellita Salomão “uma devida análise do sistema tributário, concebido pela constituição federal demonstra que ele se propõe, claramente, a servir de instrumento uma finalidade “antropocêntrica” que legitima a tutela penal”⁷⁸.

Servirá assim o sistema tributário como instrumento à consecução dos objetivos fundamentais arrolados no art.3 da Constituição⁷⁹: construção de uma sociedade livre, justa e solidaria;

⁷⁷ Op. Cit, p.17-18.

⁷⁸ Op. Cit. p.96.

⁷⁹ Nos tipos previstos na lei 9.983/00 anteriormente tratados na lei 8.212/91, o bem jurídico tutelado era o Sistema de Seguridade Social. Hoje, como visto, resume-se à Previdência Social. Sendo os Direitos sociais prestações positivas Estatais enunciadas em normas constitucionais, possibilitando melhores condições de vida dos mais fracos, visando como fim último a igualdade substancial, correta a

desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza e da marginalização; redução das desigualdades sociais e regionais; promoção do bem de todos, sem preconceitos.

Num segundo momento, visa-se proteger Administração, isto é, o dever de lealdade do contribuinte em relatar ao fisco o que lhe é devido. Apesar de forte doutrina no sentido de que tal obrigação seria conflitante com o princípio *Nemo tenetur se detergere*⁸⁰ não se pode querer comparar o ônus probatório penal com o dever de informar anexo à boa fé objetiva que compõe a relação tributária.

Sendo os crimes tributários em sua maioria realizados por meio de fraudes, falsidades, e outros meios arditos, protege-se também o bem jurídico tutelado por esses crimes meios.

Em razão do princípio da Consunção⁸¹, sendo o crime meio ato preparatório ou etapa necessária para a consecução do crime fim (no caso, o fiscal), este absorve aquele, restando o primeiro impunível. No entanto, na medida em que se pune o crime fiscal, tutela-se o bem jurídico previsto na norma violada como crime meio, uma vez que sua vigência restará reafirmada com a imposição da pena.

Sintetizando, tanto para as contribuições quanto para os tributos, a dignidade penal do bem jurídico vem de sua ligação axiológica com a proteção da Dignidade da Pessoa Humana. Em feliz

afirmação de José Afonso da Silva de que são uma dimensão dos Direitos fundamentais do homem.

É nesse contexto que a previdência social é colocada como Direito social no Art. 6º da Constituição Federal, de modo que, não há como negar sua ligação axiológica com a proteção da Dignidade da pessoa humana prevista como fundamento da República Brasileira no art. 1º, Inciso III, da Constituição Federal.

⁸⁰ SALOMÃO, Eloísa Estellita. *O dever de informação e os crimes contra a ordem tributária*. In: Revista de Direito tributário, v. 3, p.34.

⁸¹ Sobre o tema, entendendo não ser cabível nenhum dos princípios aplicáveis ao conflito aparente de normas: Francisco Chaves dos Anjos Neto. *Concurso de crimes (Fiscal e comum) e regimes jurídicos diversos em sede de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo: inexistência do conflito aparente de normas*. In: Revista Eletrônica da Procuradoria da República em Pernambuco. Ano 6. Ago. 2008.

síntese Heloísa Estellita Salomão afirma: “A arrecadação tributária somente faz sentido em razão de sua instrumentalidade na consecução da dignidade da pessoa humana”⁸². Assim, não há como se negar tutela a tais objetividades jurídicas.

⁸² SALOMÃO, Eloísa Estellita. O princípio constitucional da Isonomia e o Crime de Omissão no Recolhimento de Contribuições Previdenciárias (Art. 168-A, §1º, I, Código Penal). In: SALOMÃO, Eloísa Estellita (Org.). Direito Penal Empresarial. São Paulo: Dialética, 2003, p.96.

7. Efeitos do pagamento ou parcelamento sobre a pretensão punitiva Estatal

A lei 4.729 de 1965 marca o início de uma legislação específica para crimes tributários no Brasil⁸³. Em seu art.1 a lei enumerava as condutas que configurariam o crime de sonegação fiscal, que antes eram tratados como apropriação indébita do Código Penal, e no art.2 instituía como causa extintiva da punibilidade o recolhimento do tributo devido antes do início da ação fiscal na esfera administrativa⁸⁴.

Em 27 de dezembro de 1990, a lei 8.137 revogou a lei 4.729/65, regulando totalmente a matéria que nela prevista, dispondo em seu art.14 sobre a extinção da punibilidade do agente que promovesse o pagamento do tributo ou contribuição social antes do início da ação penal.

No entanto, no ano seguinte tal artigo foi revogado expressamente pela lei 8.383/91. Por constituir *novatio legis in pejus*, continuou se aplicando a extinção da punibilidade aos agentes que, mesmo realizando o pagamento após a vigência da lei 8.383, houvessem praticado os fatos antes dela.

Novamente, em 1995 a lei 9.249 previu em seu art.34 a extinção da punibilidade dos acusados da prática dos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da lei 8.137/90, bem como nos da lei 4.729/65⁸⁵, pelo

⁸³ Para uma análise histórica mais detalhada das legislações criminais tributárias ver o voto do Min. Nelson Jobim no HC 70.002-8/RJ

⁸⁴ Em fevereiro de 1967, o Decreto-Lei 157 estendeu a extinção da punibilidade pelo pagamento ao crime de Contrabando ou Descaminho sendo tal benefício restringido em Dezembro de 1978, quando o Decreto-Lei, 1.650, dispôs que a extinção da punibilidade não mais alcançava os crimes de contrabando ou descaminho. No entanto, em 1980 tal decreto foi declarado inconstitucional pelo extinto Tribunal Federal de Recursos.

⁸⁵ Nasce então a discussão sobre a extensão do benefício ao art. 90, alínea “d”, da lei 8.212/91 (futuramente incorporado ao Código Penal no art.168-A), uma vez que a lei de 1995 prevê que o pagamento antes do recebimento da denúncia extingue a punibilidade apenas nos crimes da Lei 8.137 e da Lei 4.729. À época levantou-se o argumento da quebra da isonomia (SALOMÃO, 2001, p.99), já que, sob o ponto de

pagamento do débito tributário desde que anterior ao recebimento da denúncia.

É no ano 2000 que se prevê pela primeira vez a suspensão da pretensão punitiva do estado em relação aos crimes tributários quando seus agentes se inscrevessem no REFIS⁸⁶, programa de parcelamento de débitos. Assim, a lei 9.964, previa em seu art.15:

Art. 15. 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 no art. 95 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

O parágrafo terceiro⁸⁷ desse mesmo artigo 15 continuou com a tradição das leis antecedentes no tocante à extinção da punibilidade do agente pelo pagamento de todas as parcelas ou da integralidade do débito, fixando como marco temporal o recebimento da denúncia criminal.

O parágrafo segundo do art.168-A bem como o parágrafo segundo do Art. 337-A, ambos do Código Penal, nele inseridos pela lei 9.983/00, por sua vez prevêm que o agente que espontaneamente

vista normativo-constitucional, **as duas espécies tributárias tem papéis igualmente relevantes na instrumentalização da implementação das prestações sociais atribuídas ao Estado**, sendo inconstitucional o tratamento desigual atribuído aos “não-recolhedores” das contribuições da seguridade social (art.95, “d”, da lei 8.212/91) relativamente aos “não-recolhedores” de quaisquer outras contribuições ou tributos (art.2, II, lei 8.137/90).

⁸⁶ O Refis - Programa de Recuperação Fiscal - foi instituído pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal – SRF e pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou não, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os retidos e não recolhidos, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000.

<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/refis>

⁸⁷ “Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo 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 antes do recebimento da denúncia criminal.”

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, terá extinta sua punibilidade.

O marco temporal máximo para esse pagamento é o início da ação fiscal, o que se dá com a notificação do lançamento do tributo. Pagamento efetuado após a notificação não extingue a punibilidade com base no parágrafo comentado, funcionando então como arrependimento posterior nos moldes do art.16 do CP, ou, se realizar o pagamento antes do oferecimento denúncia, sendo o agente primário e de bons antecedentes juiz pode deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa (Perdão Judicial exclusivo do Art.167-A, §3).

Posteriormente, em 2003 a lei 10.684⁸⁸, em seu art. 9, repete a previsão, no entanto, não impõe um limite temporal relativo à ação penal para a adesão ao programa de parcelamento por ela proposto, de modo que, o acusado poderia, a qualquer tempo, aderir ao programa de parcelamento, suspendendo assim a pretensão punitiva estatal, ou mesmo quitar seus débitos extinguindo de uma vez a sua punibilidade.

Importante ressaltar que, tratando-se de lei penal (atua sobre a punibilidade do agente) benéfica, mesmo que temporária, é retroativa, beneficiando mesmo aqueles que praticaram condutas em tempos imemoriáveis (já que não estabelece marco temporal). Veja que seria cabível até mesmo revisão criminal diante do pagamento, exigindo a extinção de todos os efeitos penais de eventual sentença condenatória.

Art. 9o 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, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada

⁸⁸ A Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, instituiu parcelamento especial de débitos em até 180 meses para todos os débitos para com a Fazenda Nacional (SRF e PGFN), constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, vencidos até 28 de fevereiro de 2003.

<http://www.receita.fazenda.gov.br/GuiaContribuinte/PAES/Default.htm>

com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

(...)

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

Diversamente da lei anterior, a lei 10.684 admite qualquer parcelamento como causa de suspensão da pretensão punitiva estatal. No primeiro REFIS, apenas os que aderissem ao parcelamento nele proposto teriam tal benefício, doravante, mesmo parcelamentos regionais ou municipais dão Direito à suspensão e futura extinção da punibilidade⁸⁹.

No tocante aos crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária⁹⁰, foram agasalhados pelo parcelamento nos termos do caput do art.9. No entanto, com o veto presidencial ao Art.5, §2, da lei 10.684, ficou proibido o parcelamento de débitos junto ao INSS oriundos de contribuições sociais devidas pelo empregado, descontadas e recolhidas pelo empregador⁹¹, mas não repassadas ao INSS.

⁸⁹ SALOMÃO, Eloísa Estellita. *Pagamento e parcelamento nos crimes tributários: a nova disciplina da lei nº 10.684/03*. Boletim IBCCRIM nº 130, Set. 2003.

⁹⁰ A possibilidade de parcelamento de débitos previdenciários sempre foi controversa. Durante a vigência da lei 5.498/68, permitia-se o parcelamento de débitos previdenciários da mesma forma que os tributários, equiparando-se o pagamento da primeira cota do parcelamento tributário pagamento integral para os efeitos de extinção da punibilidade.

A lei 8212/91 por sua vez previa em seu art.95, d, o crime de sonegar contribuição destinada a seguridade social nos seguintes termos: Deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público. Não sendo possível à época o parcelamento de débitos referentes a tais contribuições, o que, como dito, já era motivo de discórdia na doutrina.

No ano 2000 a lei 9.983 revogou as disposições do art.95 da citada lei, incorporando ao Código Penal condutas similares sob o *nomen iuris* de Apropriação Indébita Previdenciária – art.169-A e Sonegação de Contribuição Previdenciária.

⁹¹ Apesar dessa incompatibilidade, o Art.9,§2 da lei 10.684 é autônomo ao sistema de parcelamento, uma vez que se refere apenas à extinção da punibilidade pelo pagamento integral, mencionando especificamente as contribuições sociais. STF, espandindo a polêmica, fixou entendimento de que tal instituto se aplica indistintamente a todos os crimes previdenciários (STF, HC 85.273/MG, DJU

Em 2006, um novo programa de parcelamento, o REFIS III⁹², instituído pela Medida Provisória 303, alargou as possibilidades dos devedores, incluindo em seu rol de aderentes remanescentes dos programas de parcelamento anteriores, postergando ainda a pretensão punitiva estatal.

Por fim, em 2009, mais um programa de recuperação fiscal foi aprovado: o REFIS IV, ou REFIS da Crise. A lei 11.941 repete o que já fora dito por suas predecessoras, suspendendo a pretensão punitiva para os devedores que estiverem cumprindo programas de parcelamentos, concedendo o mesmo para os que aderirem ao plano por ela proposto, restando suspenso o prazo prescricional enquanto durar o parcelamento. Prevê também, a extinção da punibilidade pelo pagamento integral dos débitos. Prevê ainda, e aqui inovando, que na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia essa só poderia ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia.

Art. 67. Na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia.

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.

15.02.2005; STF, HC 85452, Rel. Min. Eros Grau, DJU 03.06.2005.) com os mesmo marcos temporais e condições.

⁹² O Refis III é um parcelamento especial criado pela Medida Provisória n.º 303, de 29 de junho de 2006. Em síntese, dispõe sobre novo parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social nas condições que especifica. Neste sentido, caso o contribuinte inadimplente opte pelo novo parcelamento, até o dia 15 de Setembro de 2006, terá a possibilidade de requerer perante o Juízo Criminal a suspensão da lide – que perdurará até a final quitação das parcelas -, com a conseqüente extinção da punibilidade, após a comprovação do integral pagamento dos débitos.

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.

A lei 10.666/03 vedava expressamente a concessão do parcelamento de débitos previdenciários junto ao INSS oriundos de contribuições sociais devidas pelo empregado, descontadas e recolhidas pelo empregador⁹³, e nesse sentido também seguia a jurisprudência⁹⁴. No entanto, a lei 11.941/09 estende às contribuições sociais o benefício da suspensão pelo parcelamento e da extinção da punibilidade com o pagamento do devido.

Por fim, para os delitos comuns (não fiscais), até a reforma de 1984 do Código Penal, a reparação do dano era considerada circunstância atenuante (antigo art. 48, inc. IV, alínea "b", atual Art.65, Inciso III, alínea "c"). A Jurisprudência do STF à época excepcionava tal regra apenas em relação ao crime de Estelionato por meio de cheque (art. 171, § 2º, VI do CP), onde, se realizado o pagamento antes do início da ação penal, careceria de justa causa a respectiva ação penal. Essa jurisprudência deu origem à Súmula 554 do Supremo Tribunal Federal.

A reforma do Código Penal de 1984, abraçando a jurisprudência da Excelsa Corte, bem como por uma questão de política

⁹³ Art. 7º Não poderão ser objeto de parcelamento as contribuições descontadas dos empregados, inclusive dos domésticos, dos trabalhadores avulsos, dos contribuintes individuais, as decorrentes da sub-rogação e as demais importâncias descontadas na forma da legislação previdenciária

⁹⁴ STJ. Seguridade social. Apropriação indébita previdenciária. Contribuição previdenciária. suspensão da pretensão punitiva do estado. parcelamento Especial - PAES. Lei 10.684/2003, art. 9º. Aplicação. Impossibilidade. Vedação expressa da Lei 10.666/2003, art. 7º. Precedentes do STJ. Lei 8.212/91, art. 95, Alínea "a".

Os débitos decorrentes de contribuições previdenciárias não são passíveis de inclusão em parcelamento, por expressa vedação contida no art. 7º da Lei 10.666/03. Assim, não assiste ao recorrente o benefício da suspensão da pretensão punitiva estatal contida no art. 9º da Lei 10.684/03, pois não poderia o seu débito previdenciário ter sido objeto do parcelamento Especial - PAES.

criminal, criou o instituto do arrependimento posterior, constante no art. 16 do CP, que dispõe:

Art. 16 - Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços.

Em breve análise percebe-se que se trata de uma causa de diminuição de pena obrigatória nos casos de reparação voluntária, desde que realizada a antes do recebimento da inicial acusatória. Assim, existe um limite temporal: recebimento da denúncia ou queixa; um limite material: crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa; e um limite lógico: a voluntariedade, pois se transita em julgado a sentença condenatória, deixa de ser uma opção do agente e passa ser efeito da condenação.

8. Conclusões

Mesmo com grande parte dos países se declarando Democráticos de Direito, o mundo assiste atordado ao crescimento de uma legislação penal antiterror⁹⁵, fenômeno típico do mau entendimento das funções do Direito Penal. No entanto, como ficou demonstrado, não é novidade o desrespeito dos legisladores pelo princípio da intervenção mínima, que deveria ser a meta suprema em qualquer país que se queira Democrático de Direito. É nesse movimento de busca de respostas penais a questões não-penais que se encontra a legislação sobre crimes tributários, objeto desse estudo.

Se a premissa é de que o Brasil é um Estado Democrático (e Social) de Direito; se nesse Estado o princípio regente do Direito Penal é o da intervenção mínima; se nos termos desse postulado, o Direito Penal somente deve ser utilizado para coibir condutas atentatórias a bens jurídicos de relevância superior, então uma resposta apressada levaria à ilegitimidade da criminalização da sonegação fiscal, uma vez que o erário, *prima facie*, não seria questão penal, mas sim administrativa.

No entanto, diversamente do que essa análise pode indicar o bem jurídico tutelado nas condutas descritas nos artigos 1º e 2º da lei 8.137/90 e Arts. 168-A e 337-A, não é o Erário como instituto isolado, mas sim o Erário no sentido de arrecadação de valores por parte do Estado visando a consecução de serviços de caráter prestacional em prol da sociedade como um todo, aflorando então a dignidade penal do bem jurídico “formação do Erário”.

Da necessidade em se alcançar os objetivos fundamentais de uma sociedade, que no caso da brasileira se encontram fixados no art.

⁹⁵ No Brasil, como não há maiores preocupações com atentados terroristas, o grande vilão do momento são as organizações criminosas, que por sinal, ainda carecem de uma definição legal.

3º da CF/88, nasce o dever do cidadão em contribuir com os recursos disponíveis e proporcionais para criar os meios necessários ao alcance de tais objetivos.

Isto posto, não há como negar a relevância do bem jurídico “formação do erário” quando feita sua ligação com a proteção da dignidade da pessoa humana. A potencialidade de lesão ou perigo de lesão por sua vez fica evidente diante de uma finalidade preventiva geral da cominação penal. O que se quer dizer é: diante do menoscabo da política tributária, o descumprimento das normas relativas à cobrança de tributos passa a ser atividade comum, aparentemente sem lesividade aos olhos da população⁹⁶, comportamento esse merecedor de resposta capaz de reafirmar a vigência da norma.

No entanto, a tutela penal deve ser também subsidiária aos remédios fornecidos por outros ramos da ciência jurídica. No caso dos crimes tributários, não se pode afirmar com certeza se tal subsidiariedade foi respeitada, uma vez que o Direito Administrativo, ou o Direito Civil, poderiam ser suficientes para que se evitasse a evasão fiscal, se efetivamente aplicados.

Reconhece-se que o custo para implementação de mecanismos jurídico-administrativos quando comparados com o custo⁹⁷ do Direito Penal soam menos atrativos; ademais, o efeito sobre a opinião pública é muito mais efetivo quando se fala em sanção penal do que em sanção administrativa.

Sobre o tema, Winfried Hassemer sugere a criação de um novo Direito, ao qual denominaria de “Direito de Intervenção”, que seria um meio termo entre Direito Penal e Direito Administrativo, que não

⁹⁶ A descrença na política aliada ao descrédito da fiscalização tributária torna a sonegação um problema endêmico, nos moldes da teoria das janelas quebradas, importada da doutrina alienígena (mais sobre o tema: WILSON, James Q., KELLING, George L. *Broken Windows: The police and neighborhood safety*. Disponível em: http://www.cptedsecurity.com/broken_windows_theory.pdf)

⁹⁷ Custo aqui no sentido literal. Para uma análise mais detida: SANCHEZ, Jésus-María Silva. *Eficiência e Direito Penal*. Barueri: Manole, 2004

aplicaria as pesadas sanções do Direito Penal, especialmente a pena privativa de liberdade, mas que fosse eficaz e pudesse ter, ao mesmo tempo, garantias menores que as do Direito Penal tradicional. Eis uma opção que se coloca ao legislador.

No Brasil a carga tributária varia entre 30 e 35% do Produto Interno Bruto. No primeiro semestre de 2009 foi divulgado um percentual de 36,04⁹⁸, digno de países que possuem um Estado Assistencial efetivo, onde as melhores escolas são as públicas, onde o transporte público é preferível ao egoísmo de um veículo particular, onde os hospitais públicos são centros irradiadores de tecnologia e pesquisa, entre outros aspectos, no entanto, sabe-se que não é o caso do Brasil, mesmo havendo previsões constitucionais para tanto.

Diante de uma carga tributária descomunal, incompatível com a realidade cultural brasileira, muitos se vêem tentados a burlar o fisco. Prevendo um percentual de sonegadores, o governo acaba sobrecarregando os pagadores, criando assim um ciclo vicioso, onde, diante da pesada carga, se sonega e, diante dos grandes níveis de sonegação se aumenta a carga tributária.

Abordando o Direito Penal de uma perspectiva econômica – de eficiência – Jesús-María Silva Sanchez⁹⁹, diferente da escola clássica, não entende o fenômeno criminoso como um impulso anímico do agente, mas sim como produto de um cálculo de custo/benefício, onde se mostra mais vantajoso ao agente a prática do ilícito. Assim, para reduzir os níveis de criminalidade (ou “atos ineficientes”) deve-se alterar o balanço desse cálculo de custo/benefício, o que se faz de duas formas: aumentando o custo, isto é, agravando as penas ou aumentando a eficácia da persecução penal; ou, diminuindo o custo do comportamento lícito alternativo, isto é, a não realização do ilícito. Trazendo essa concepção para o Direito Penal Tributário, seriam alternativas à redução da evasão

⁹⁸ Dados encontrados no site do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário: <http://www.ibpt.com.br/home/index.php>, acesso em: 01.06.2010.

⁹⁹ SÁNCHEZ, Jesús-María Silva. *Eficiência e Direito Penal*. Barueri: Manole, 2004.

fiscal o aumento da fiscalização unido a uma possível diminuição da carga tributária. Mais uma opção que se coloca ao legislador.

Retornando à questão da legitimidade da criminalização das condutas atentatórias à arrecadação tributária, cabe lembrar que a própria lei afirma que essa criminalização visa forçar a arrecadação e assim o faz quando permite que o pagamento do débito tributário extinga a punibilidade do agente, eximindo de sua conduta fraudulenta de qualquer desvalor de ação.

Quando a lei 11.941/09, bem como suas antecessoras, permite que o pagamento do tributo sonegado enseje a extinção da punibilidade e que o parcelamento implique na suspensão da pretensão punitiva estatal fica evidente a função arrecadatória dada ao Direito Penal, criminalizando a inadimplência e não se importando com a conduta fraudulenta do agente. Note que a jurisprudência reconhece textualmente essa função espúria de cobrador de tributos atribuída ao Direito Penal¹⁰⁰, mas nada faz a respeito.

Essa conversão do Direito Penal em veículo de cobrança de Tributos, convertendo-o num mecanismo puramente simbólico e abandonando o terreno do instrumental, não pode ser admitida. Não se pode esquecer que o uso excessivo da arma penal implica em seu descrédito, pois da mesma maneira que o corpo humano cria resistência a determinado remédio se ministrado em excesso, o corpo social perde aos

¹⁰⁰ Maria Thereza Rocha de Assis Moura no julgamento do HC 168.629, j. 04.05.2010 afirma: Enquanto esses crimes (da lei 8.137/90) têm como único objeto a proteção da ordem tributária, consubstanciada no interesse de receber os tributos que lhe são devidos; o crime de descaminho tutela, também o controle e regulamentação de uma das mais importantes políticas públicas da macro-economia, qual seja, o comércio exterior. A isto, alia-se também a regulamentação e proteção das barreiras alfandegárias. Por tais motivos, sua pretensão punitiva não se suspende ou se extingue com eventual parcelamento ou pagamento posterior dos tributos.

Na mesma toada no julgamento do HC 81.611 e de vários outros precedentes em crimes tributários, em especial da ADIN 1.571 e o HC 77.002, há a admissão expressa por parte dos ministros do STF de que a criminalização das infrações tributárias tem como objetivo Direito e imediato coagir o contribuinte ao pagamento dos valores devidos e não à aplicação de uma reprimenda penal.

poucos a confiança no sistema punitivo estatal em razão da ilegitimidade da criminalização de determinadas condutas.

Como forma de amenizar o efeito simbólico dado ao Direito Penal nos crimes fiscais, poder-se-ia dobrar o princípio da consunção, punindo-se o crime meio quando o crime fiscal tivesse sua punibilidade extinta pelo pagamento do tributo, no entanto, tal tese não pode prevalecer sob pena de quebra da sistemática do conflito aparente de normas.

Propõem-se, com todo respeito a opiniões contrárias, que seja declarada a inconstitucionalidade dos arts. 1º e 2º da lei 8.137/90 bem como dos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, por violação ao princípio da intervenção mínima, cujo fundamento constitucional encontra-se no art.1, inciso III, e art.5, caput, ambos da Constituição Federal. No entanto, em razão da relevância do bem jurídico, não deve ser declarada de imediato a nulidade desses tipos penais, senão após a implementação de mecanismos administrativos aptos à tutela satisfatória da arrecadação tributária¹⁰¹

Propõem-se também o expurgo dos artigos 67, 68 e 69, da lei 11.941/09 e normas semelhantes relativas à extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, suspensão da pretensão punitiva em razão do parcelamento tributário, pois sua permanência evidencia a função arrecadatória dada ao Direito Penal. Esses institutos, além de violarem o princípio da intervenção mínima, violam também o princípio da igualdade, insculpido em nossa Constituição no art.5, inciso II, pois equipara aquele que não adimpliu sua obrigação para com o fisco com aquele que dolosamente sonega tributos. Igualmente prejudicial, fundamenta ainda um tipo aberrante de prisão por dívidas, uma vez que,

¹⁰¹ Declaração de incompatibilidade ou de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade (*Unvereinbarkeitserklärung*), é reconhecida a inconstitucionalidade da norma, todavia é excepcionada a possibilidade de que venha a produzir alguns efeitos; ao mesmo tempo, o Tribunal Constitucional apela ao órgão legislativo para que produza nova regulamentação para suprir a lacuna decorrente do reconhecimento da inconstitucionalidade – no Brasil, HC 70.514, j. 23.03.1994 – Para uma análise mais detida sobre o assunto: CAMPOS, Ricardo Ribeiro. *Leis inconstitucionais ainda constitucionais?*

em um sem número de sonegadores, apenas aqueles que não adimplirem a obrigação tributária seguirão perseguidos criminalmente.

Por outra aproximação, filtrando pela doutrina da Proporcionalidade, chega-se à mesma conclusão de que existe o imperativo de tutela, porém o Direito Penal não é o meio apropriado para tanto e nem tampouco proporcional¹⁰².

Em última síntese, entende-se que os crimes previstos nos Arts. 1º e 2º da lei 8.137 e nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal padecem de inconstitucionalidade por estarem em desacordo com o princípio da intervenção mínima cujo lastro constitucional se encontra no Art.1, inciso III, da Constituição Federal. Ainda que se reconheça a relevância do bem jurídico tutelado, não há prova empírica de que o Direito Penal seja o único meio de resolução da questão, e, em não o sendo, deve ser o último a ser utilizado. Diversas são as propostas apresentadas para solução do problema, no entanto, por questões de política arrecadatória não se vislumbra no horizonte qualquer atitude no sentido de abandonar a tendência expansiva do Direito Penal, o que apenas se pode lamentar.

Esse movimento expansivo do Direito Penal, esse costume legislativo lançar mão da arma penal como ergástulo de todas espécies de transgressões da lei não coaduna com o Estado Democrático de Direito e em nada colabora para a diminuição da criminalidade ou sequer para o maior prestígio da lei, ao contrário, atua como um câncer, corroendo aos poucos os princípios garantistas à duras penas conquistados, culminando um dia na própria destruição do Direito Penal.

¹⁰² A doutrina da proporcionalidade possui três filtros para determinar se o valor é digno de tutela: Necessidade, Adequação e Proporcionalidade em sentido estrito. Dizer que a intervenção estatal é adequada é entendê-la como **idônea para que o fim desejado seja efetivamente alcançado**. Isto é, os bens ou interesses que se quer proteger não podem ser constitucionalmente proscritos nem, tampouco, socialmente irrelevantes. O juízo de necessidade por sua vez, traz em si a exigência de que a medida adotada seja **a menos gravosa dentre as eficazes para se atingir o fim almejado**. A proporcionalidade em sentido estrito por sua vez impõe, **dentro de um juízo concreto, que a medida adotada não se demonstre desproporcional em relação ao fim perseguido**

9. Bibliografia

1. AFONSO DA SILVA, José. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 33ª Edição, São Paulo: Malheiros, 2010.
2. BASTOS, Elísio Augusto Velloso. *A função tributária: Por uma efetiva função social do tributo*. Revista de Assuntos legislativos do Senado. Ano 43 - n. 169 jan./mar. 2006
3. BATISTA, Nilo. *Introdução crítica ao Direito Penal brasileiro*. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Revan, 2007.
4. BECCARIA, Cesare. *Dos delitos e das penas*. Trad. J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. 4ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009
5. BITTENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal – Parte Geral*. 13ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2008
6. _____. *Código Penal Comentado*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007
7. _____. *Juizados Especiais Criminais e Alternativas à pena de Prisão – Lei 9.099, de 26.9.95*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995.
8. BOBBIO, Norberto. *A teoria das formas de governo*. 10ª Edição. Brasília: UNB, 1997.
9. _____.; MATTEUCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de Política*. 11ª Edição. Trad. Carmen C. Varriale, Gaetano Lo Mônaco, João Ferreira, Luís Guerreiro Pinto Cacaís e Renzo Dini. Brasília: UNB, 1998.
10. BRUNO, Aníbal. *Direito Penal, Parte Geral, Tomo I: introdução, norma penal e fato punível*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
11. CALLEGARI, André Luís. *Considerações sobre o Art.168-A do Código Penal – Apropriação Indébita Previdenciária*. In: SALOMÃO, Eloísa Estellita (Org.). *Direito Penal Empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001
12. CAMPOS, Ricardo Ribeiro. *Leis inconstitucionais ainda constitucionais?* Revista CEJ, n. 25, p. 85-96, abr./jun. 2004
13. CUNHA DE OLIVEIRA, Anderson Lodeti. *O supremo tribunal federal, o HC 81611-8/DF e a inconstitucionalidade não declarada: prejuízo ao contribuinte e à ordem tributária*. Revista dos tribunais, Ano 98 – volume 890 - Dez. 2009.

14. DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal, parte geral. Tomo I – questões fundamentais: A doutrina Geral do Crime*. 2ª Edição, Coimbra: Coimbra Editora. 1º Edição, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
15. EISELE, Andreas. *A reparação do dano do Direito Penal tributário*. In: SALOMÃO, Eloísa Estellita (Org.). *Direito Penal Empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001
16. FELDENS, Luciano. *A Constituição Penal: a dupla face da proporcionalidade no controle de normas penais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2005.
17. _____. *Direitos Fundamentais e Direito Penal: garantismo, deveres de proteção, princípio da proporcionalidade, jurisprudência constitucional penal, jurisprudência dos tribunais de Direitos humanos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.
18. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2006.
19. FOUCAULT, Michel. *Vigiar e Punir*. 27ª Edição. Petrópolis: Vozes, 1987
20. FRAGOSO, Heleno Claudio. *Lições de Direito Penal – Parte Geral*. 17ª Edição. Forense, Rio de Janeiro: 2006.
21. FRANCO, Alberto Silva, STOCO, Rui (Org.). *Código Penal e sua interpretação: Doutrina e Jurisprudência*. 8ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007
22. _____. *Leis Penais Especiais e sua interpretação jurisprudencial, Vol. 1*. 7ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
23. GALVÃO, Danyelle da Silva, ARNS DE OLIVEIRA, Marlus H. *Lei nº 11.941/2009 (refis 4) e suas implicações aos crimes tributários*. Boletim IBCCRIM nº 206, Jan. 2010.
24. GIACOMOLLI, Nereu José. *O princípio da legalidade como limite do ius puniendi e proteção dos Direitos fundamentais*, In: STRECK, Lênio Luiz (org.). *Direito Penal em tempos de crise*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007
25. GRECO, Rogério. *Curso de Direito Penal, volume 1: parte geral*. 10ª Edição, Rio de Janeiro: Impetus, 2008.
26. HASSEMER, Winfried. *Crítica al derecho penal de hoy.: norma, interpretación, procedimiento; limites de la prisión preventiva*. 2ª Edição. Buenos Aires: Ad hoc, 2003.

27. JESUS, Damásio E. de. *Direito Penal: parte geral*. 22ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1999.
28. JUNQUEIRA, Gustavo Octaviano Diniz. *Direito Penal*. 6ª Edição, São Paulo: Premier Máxima, 2007.
29. _____. *Finalidades da Pena*. São Paulo: Manole, 2004.
30. LIMA DE CARVALHO, Márcia Dometila. *Fundamentação Constitucional do Direito Penal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1992
31. LOPES, Luciano Santos. *Os elementos normativos do tipo penal e o princípio constitucional da legalidade*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2006.
32. LUISI, Luiz. *O princípio Constitucional da Intervenção mínima*, in KUEHNE, Maurício (Org.). *Ciência Penal, Coletânea de Estudos em homenagem a Alcides Munhoz Neto*. Curitiba: JM Editora, 1999.
33. _____. *Os princípios constitucionais penais*. 2ª Edição. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabres Editor, 2003
34. _____. *Bens constitucionais e criminalização*. Revista CEJ, número 04, abril/1998. Disponível em: <http://www.cjf.jus.br/revista/numero4/artigo13.htm>. Acesso em: 08.06.2010.
35. MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Mátiros, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2009.
36. MIRABETE, Julio Fabbrini. *Manual de Direito Penal, Volume 1: Parte Geral*. 29ª Edição, São Paulo: Atlas, 2009.
37. MORAES, Alexandre de, SMANIO, Gianpaolo Poggio. *Legislação Penal Especial*. 10ª Edição. São Paulo: Atlas, 2008
38. NETO, Francisco Chaves dos Anjos. *Concurso de crimes (Fiscal e comum) e regimes jurídicos diversos em sede de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo: inexistência do conflito aparente de normas*. In: Revista Eletrônica da Procuradoria da República em Pernambuco. Ano 6. Ago. 2008.
39. NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de Direito Penal*. 2ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2006.
40. PRADO, Luiz Regis. *Direito Penal, volume 1: parte geral*. 2ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

41. _____. *Comentários ao Código Penal*. 3ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.
42. _____. *Bem jurídico-penal e Constituição*. 4ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.
43. RODRIGUES DE SOUZA, Ércias. *Crimes contra a ordem tributária: breve análise da lei 8.137/90*. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3310>. Acessado em 25.05.2010.
44. ROSENTHAL, Sérgio. *A extinção da Punibilidade nos crimes de natureza fiscal após o advento da lei 9.983/2000*. In: SALOMÃO, Eloísa Estellita (Org.). *Direito Penal Empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001
45. ROXIN, Claus. *A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal*. Org. e Trad. André Luis Callegari e Nereu José Giacomolli. 2ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
46. SALOMÃO, Eloísa Estellita. *O princípio constitucional da Isonomia e o Crime de Omissão no Recolhimento de Contribuições Previdenciárias (Art. 168-A, §1º, I, Código Penal)*. In: SALOMÃO, Eloísa Estellita (Org.). *Direito Penal Empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001
47. _____. *Pagamento e parcelamento nos crimes tributários: a nova disciplina da lei nº 10.684/03*. Boletim IBCCRIM nº 130, Set. 2003
48. _____. *O dever de informação e os crimes contra a ordem tributária*. In: Revista de Direito tributário, v. 3, Dialética: São Paulo, 1995
49. _____. *O parcelamento previsto na MP 303/06 e a punibilidade nos crimes tributários*. Boletim IBCCRIM nº 165, Ago. 2006
50. SÁNCHEZ, Jesús-María Silva. *Eficiência e Direito Penal*. Coleção Estudos de Direito Penal, Vol.11. Barueri: Manole, 2004.
51. _____. *Aproximación al derecho penal contemporáneo*. Barcelona: José Maria Bosch, 2002.
52. _____. *Expansão do Direito Penal: Aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais*. trad. Luiz Otavio de Oliveira Rocha. Série As ciências criminais no século XXI. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2002
53. STEINER, Sylvia Helena de Figueiredo. *As causas de extinção da punibilidade após o advento da lei 9.983/2000*. In: SALOMÃO, Eloísa Estellita (Org.). *Direito Penal Empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001
54. TAVARES, Juarez. *Teoria do Injusto penal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

55. TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de Direito Penal*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2002.
56. TÓRTIMA, José Carlos. *O da tutela jurídica nos crimes fiscais*. In: SALOMÃO, Eloísa Estellita (Org.). *Direito Penal Empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001
57. ZAFFARONI, Eugênio Raúl, BATISTA, Nilo, ALAGIA, Alejandro, SLOKAR, Alejandro. *Direito Penal Brasileiro, primeiro volume*. 2ª Edicao, Rio de Janeiro: Revan, 2003.
58. UMA ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA DO BRASIL (Ago. 1998), disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/>, acesso em 01.06.2010.

9.2. Sites consultados

<http://www.receita.fazenda.gov.br/>

<http://www.senado.gov.br/sf/>

<http://www.presidencia.gov.br/>

<http://www.stf.jus.br>

<http://www.stj.gov.br>