

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

HERMAN AUGUSTO TRAEBERT

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

CURITIBA

2018

HERMAN AUGUSTO TRAEBERT

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. André Peixoto de Souza.

CURITIBA


2018

TERMO DE APROVAÇÃO

HERMAN AUGUSTO TRAEBERT

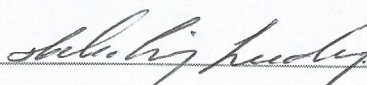
Crimes contra a ordem tributária

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

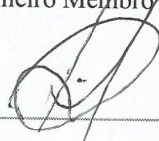


ANDRÉ PEIXOTO DE SOUZA
Orientador

Coorientador



CELSO LUIZ LUDWIG
Primeiro Membro



SIDNEY FERRAZ - *Direito Público*
Segundo Membro

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo dar um panorama geral sobre os crimes contra a ordem tributária no Brasil. Partindo de uma contextualização histórica, onde é evidenciada a origem da resistência à tributação e das medidas sancionatórias aplicáveis, tanto administrativas quanto penais, discute-se tópicos pertinentes como elisão e evasão fiscal, e os fundamentos da criminalização da conduta contra a ordem tributária. Um breve histórico legislativo sobre o tema é apresentado, seguido de uma explanação dos principais dispositivos da lei nº 8137/90 sobre o tema.

ABSTRACT

The aim of this study is to provide an overview of crimes against the tax order in Brazil. Starting from a historical context, where the origins of the opposition to taxation and the applicable sanctions are highlighted, topics such as tax evasion and avoidance are reviewed. The fundamentals for criminalizing the behavior against the tax order are also discussed. A brief legislative history on the subject is presented, followed by an explanation of the main topics of law no. 8137/90.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	7
2. TRIBUTAÇÃO: A RESISTÊNCIA DO CONTRIBUINTE E OS TIPOS DE SANÇÃO APLICÁVEIS.....	8
2.1 Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário.....	10
2.2 Elisão e evasão fiscal.....	13
2.3 Criminalização da conduta nos ilícitos tributários.....	13
3. BREVE HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO PENAL TRIBUTÁRIA NO BRASIL.....	16
4. A LEI Nº 8137/90 - CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	19
5. CONCLUSÃO.....	24
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	27

1. Introdução

A atividade de tributação é sem dúvida fundamental para a manutenção das atividades estatais, e a Constituição da República de 1988 reafirma essa importância ao disciplinar extensamente sobre o Sistema Tributário Nacional. O tratamento especial dado pela Constituição à atividade de administração tributária fica explícito também no artigo 167, IV, constituindo essa atividade uma exceção à vedação de vinculação de receitas.

Apesar da arrecadação de tributos ser vital para a manutenção do Estado, nem todos os contribuintes têm essa percepção e deliberadamente buscam os mais variados meios para fugir à tributação. Pode-se afirmar que esse conflito entre Estado e contribuinte está presente desde os primórdios da história da tributação, e não é um fenômeno local, mas generalizado, presente em todos os países.

Em alguns momentos da história a resistência à tributação acabou desencadeando revoltas que atingiram grandes proporções, sendo a questão tributação um dos pontos primordiais como nas lutas por independência, como por exemplo, a independência dos EUA em 1776. No Brasil, a derrama instituída pelo governo português serviu de estopim para a Inconfidência Mineira em 1789.

Por conta dessa resistência inerente à atividade de tributação, os governos são obrigados a lançar mão de instrumentos para coagir o contribuinte a cumprir a obrigação tributária. Um mecanismo universalmente usado é a aplicação de multas, tanto moratórias como as por descumprimento de obrigações.

Muitas vezes a aplicação de multas administrativas não é suficiente para compelir o contribuinte a adimplir a obrigação tributária, e é aí que se inicia a discussão sobre a aplicação de penas mais severas, como restrição à liberdade, para servir de meio a facilitar a arrecadação e assim a atingir dos objetivos estatais.

Se por um lado a possibilidade de uma sanção penal é um instrumento forte de coação ao cidadão, por outro o Direito Penal deve ser sempre a *ultima ratio*. Esta dualidade alimenta discussões doutrinárias a respeito da utilização do Direito Penal na seara tributária. Independentemente da posição que se assuma nessa discussão, é fato que hoje no Brasil existe uma legislação penal tributária, que qualifica como crimes certas condutas que atentem contra a ordem tributária.

O presente trabalho tem por objetivo fazer um panorama geral sobre os crimes contra a ordem tributária no Brasil, abordando desde aspectos históricos até estudos da lei propriamente dita. Para isso, o trabalho está dividido em 5 capítulos.

Além dessa introdução no capítulo 1, o capítulo 2 trata da questão da tributação, a resistência do contribuinte e os tipos de sanção aplicáveis, passando por temas relevantes da disciplina como a distinção entre Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário e os conceitos de elisão e evasão fiscal.

O capítulo 3 é um breve histórico da legislação penal tributária no Brasil, percorrendo desde os primórdios até os dias atuais. O capítulo 4 versa sobre a lei nº 8137/90, o principal diploma sobre os crimes contra a ordem tributária nacional. Por fim, o capítulo 5 traz uma conclusão sobre o estudo empregado.

Apenas como esclarecimento, o escopo deste trabalho está limitado à lei nº 8137/90, que apesar de ser o principal instrumento legal vigente no Brasil sobre crimes tributários, não abrange todo o assunto. Os crimes de Apropriação Indébita Previdenciária, previstos no Código Penal artigo 168-A, por exemplo, não serão estudados nesse trabalho.

2. Tributação: a resistência do contribuinte e os tipos de sanção aplicáveis

É difícil estabelecer o momento do surgimento dos tributos, mas acredita-se que sua origem esteja relacionada com a sedentarização do homem e a formação de grupos sociais, surgindo a arrecadação de fundos para as necessidades coletivas¹. Na antiguidade, tributos de guerra eram cobrados dos vencidos pelos vencedores. Esse fator, aliado à escravização a que eram submetidos os derrotados impulsionavam a economia, e possibilitaram o surgimento de grandes civilizações, como a egípcia e o formidável Império Romano.

Após a queda de Roma em 476 a humanidade entra para o chamado período da Idade Média, onde ocorre a ascensão do feudalismo. Nesse sistema, os tributos de um modo geral não eram pagos a um poder central, mas ao Senhor Feudal.

Com a ascensão do modelo de estado absolutista, marcando a transição para a Idade Moderna, ocorre a necessidade da cobrança de tributos para financiar a

¹ BALHAZAR, Ubaldo César. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Boiteux, 2005. p. 19.

corte. Independentemente do modelo de governo adotado ou do local estabelecido, pode-se afirmar que um traço comum e marcante dos tributos, desde a sua origem, é a repulsa e resistência dos contribuintes, sendo a atividade do cobrador de impostos malvista e até odiada pelos homens².

Um momento determinante nesse processo de evolução foi a Magna Carta de 1215. O documento inglês é um marco na limitação ao poder de tributar, e é considerado como o nascimento do princípio da legalidade³. O texto traz dispositivos como o artigo XII - "nenhuma taxa ou auxílio será imposto em nosso reino, a não ser pelo conselho comum do reino ..." e o artigo XIV - "à imposição tributária antecederá reunião do conselho comum do reino"⁴. Embora não tenha sido na época uma conquista verdadeiramente popular, mas sim das elites, lançou as bases para a construção de um sistema tributário mais justo, com respeito ao contribuinte.

Mas a evolução do sistema tributário em direção a convergência com os interesses dos cidadãos foi um processo lento. Somente a partir do século XVII, com o advento das revoluções burguesas, e especialmente a Revolução Francesa e a Independência dos EUA, a questão da tributação passa a ser encarada de maneira mais sistemática pelos pensadores, discutindo não só o aspecto da eficácia da arrecadação, mas também o seu papel como instrumento de justiça social. Nesse contexto, a discussão da legitimidade da autoridade tributária acabou inflando revoltas e desencadeando episódios dramáticos como a independência das colônias na América e a Inconfidência Mineira no Brasil.

O crescimento vertiginoso das despesas públicas a partir do século XIX fez com que a demanda por arrecadação crescesse de maneira proporcional e contínua⁵, abrindo campo para a consolidação e autonomia do Direito Tributário. No Brasil, esse crescimento teve início mais tarde, especialmente no período pós Segunda Guerra Mundial⁶. A sistematização do Direito Tributário nacional ocorreu na somente na década de 1960, iniciada com a Emenda Constitucional nº 18 de 1965⁷. Nessa mesma época, surgiram importantes diplomas como Código Tributário

² BALTHAZAR, Op.Cit. p. 20.

³ VIEIRA, José Roberto. **Legalidade e norma de incidência: Influxos democráticos no Direito Tributário**.in Tributação: democracia e liberdade – Coord. BetinaTreiger Gruppenmacher. São Paulo: Noeses. 2014. p. 944

⁴ VIEIRA, Op. cit, p.946 apud UCKMAR, Victor. **Princípios de direito constitucional tributário**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 24.

⁵ GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 9. Ed. São Paulo:Atlas, 2000. p. 23-24.

⁶ Idem p.23.

⁷ BALTHAZAR, Op. cit., p. 23.

Nacional (CTN), leis gerais sobre orçamento e também as primeiras leis que tipificavam certas condutas como crimes tributários. De lá para cá ocorrem modificações legislativas e alguns avanços, especialmente com a Constituição de 1988, mas as bases do sistema tributário ainda remetem à década de 60 do século passado.

2.1 Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário

Existe certa discussão doutrinária acerca da denominação da disciplina relacionada às sanções tributárias, e a questão vai além do aspecto semântico, repercutindo na dogmática e na submissão de princípios informadores⁸. O Direito é uno, indivisível, e qualquer tentativa de particioná-lo deve ser vista como apenas um recurso didático. Assim, a separação entre Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário é nada mais que um instrumento para a melhor compreender os institutos. Uma definição clara dos termos, delimitando o campo de aplicação de cada um é a que foi feita por Igor Tenório:

O Direito Tributário Penal é um capítulo do Direito Tributário, compreendendo as normas e respectivas penalidades, desde que a lei não defina as infrações ou transgressões tributárias como crimes ou contravenções. Assim, cuida apenas de punir, em relação à obrigação tributária. As infrações à lei têm julgamento pelos órgãos administrativos somente em relação à lei fiscal, enquanto que o Direito Penal Tributário é uma especialização do Direito Penal, em sentido específico. Seus dispositivos, que integram a legislação positiva, fixam penas em matéria tributária, por dupla infração: à lei penal e à lei fiscal. O julgamento desses crimes origina uma ação concorrente, pois os órgãos administrativos fiscais julgam o ilícito tributário, competindo aos órgãos do Judiciário decidirem quanto à infração penal⁹.

Adotando essa divisão, pode-se inferir, por exemplo, limites quanto à responsabilidade: no caso do Direito Tributário Penal, que corresponde à esfera administrativa, a responsabilidade é, via de regra, objetiva, independente da intenção do agente, conforme disposto no artigo 136 do CTN:

⁸ PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários. Uma visão prospectiva de sua despenalização**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 48.

⁹ TENÓRIO, Igor. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: José Bushatsky, 1973. p. 57.

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.¹⁰

Já no Direito Penal Tributário, para caracterizar a responsabilização penal é necessário o elemento volitivo, o dolo, com o fim específico de sonegação de tributos. Caracterizado o crime, deve-se respeitar os princípios gerais do Direito Penal, especialmente quanto à legalidade (as condutas que constituem crime contra a ordem tributária descrevem *numerus clausus*, como será visto adiante), à ampla defesa e à individualização da pena.

Em relação às sanções do Direito Tributário Penal, o CTN possui no seu Livro Segundo, Título I, disposições sobre as normas gerais de Direito Tributário e a legislação tributária. A aplicação de sanções por vezes necessita de integração com outros ramos do direito¹¹, e o próprio CTN determina expressamente no artigo 108 de como proceder nessa situação:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

- I - a analogia;
- II - os princípios gerais de direito tributário;
- III - os princípios gerais de direito público;
- IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.¹²

Percebe-se claramente que a interpretação da lei tributária possui uma lógica própria, e isso é extensivo às penalidades impostas ao sujeito passivo quando do cometimento de infrações. Nesse sentido, o artigo 112 do CTN disciplina que a lei

¹⁰ BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Diário Oficial da União. Seção 1. 27/10/1966. p. 12452. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 09/11/2018.

¹¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 1995. p. 21.

¹² BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Diário Oficial da União. Seção 1. 27/10/1966. p. 12452. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 09/11/2018.

tributária que comina penalidades, em caso de dúvida, deve ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

- I - à capitulação legal do fato;
- II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
- III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
- IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.¹³

Segundo o professor Celso Ribeiro Bastos¹⁴, as sanções tributárias podem ser de três tipos:

- a) Execução Fiscal: objetiva a obtenção coercitiva da prestação devida pelo contribuinte e que não foi feita espontaneamente. A Fazenda Pública tem o direito, ou melhor, é o órgão competente para obter através do procedimento executivo o crédito tributário não satisfeito.
- b) Ônus moratórios: tratando-se de obrigações pecuniárias não satisfeitas no seu devido tempo, a Fazenda Pública pode recuperar-se do dano patrimonial, derivado da falta de pontualidade do devedor, exigindo ônus moratórios (juros de mora, correção monetária).
- c) Pena: tem por finalidade, além de reprimir ou punir o infrator, intimidar o contribuinte para que a conduta ilícita não se reitere ou não chegue a produzir-se. Está onde encontramos a multa fiscal. A pena visa defender a norma jurídica, protegê-la, como já mencionamos anteriormente. Pode ser imposta tanto pelo não cumprimento da obrigação principal (falta de pagamento de tributo no prazo do vencimento) como em razão do não-cumprimento da obrigação tributária acessória (não-apresentação de livros fiscais, não emissão de documentos fiscais, falta de inscrição, etc.).

A pena pode ter caráter pecuniário, e nesse caso passa a integrar a obrigação principal, ou pode ter um caráter estritamente sancionatório, não expresso em moeda. Essas sanções são definidas nas leis específicas dos tributos, citando-se como exemplos apreensão e perdimento de mercadorias, sujeição a regime especial de tributação, proibição de contratação com o setor público, suspensão da inscrição junto à Fazenda, entre outros.

¹³ BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Diário Oficial da União. Seção 1. 27/10/1966. p. 12452. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 09/11/2018.

¹⁴ ANDRADE FILHO, Op. cit. p.21-22 apud MARTINS, Ives Gandra da Silva(Coord.). **Curso de direito tributário**. Belém: CEJUP, 1993. p. 397-398.

As sanções do Direito Penal Tributário serão vistas com maior detalhamento nos tópicos seguintes.

2.2 Elisão e evasão fiscal

Dois termos comumente utilizados quando se trata de ilícitos tributários são a elisão e a evasão fiscal. A elisão pode ser definida um comportamento lícito, decorrente de um planejamento tributário, que visa reduzir o montante ou retardar o pagamento do tributo, por atos ou omissões lícitos do sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador. O limite da elisão é a lei¹⁵.

Já a evasão fiscal se dá quando é ultrapassado o limite legal, configurando uma ruptura da ordem jurídica. É expressa por uma ação ou omissão ilícita, ocorrida após a ocorrência do fato gerador, visando evitar, reduzir ou retardar o pagamento do título. A evasão é um descumprimento da obrigação tributária¹⁶.

A evasão ou sonegação fiscal tem como causa fundamental o eterno conflito entre os interesses individuais (manutenção do patrimônio privado) e os públicos (absorção de parte deste para custeio dos gastos públicos)¹⁷.

É justamente a obtenção desses recursos para financiar a vida em sociedade que embasa a teoria por trás da penalização dos ilícitos tributários. Assim, a sonegação de tributos é lesiva à coletividade, impactando profundamente na arrecadação do Estado e prejudicando o andamento normal das atividades.

2.3 Criminalização da conduta nos ilícitos tributários

O Direito Penal se presta para tutelar os bens jurídicos mais importantes para a sociedade, como a vida, a paz pública, entre outros. Para atingir esse objetivo, utiliza-se das mais severas sanções do ordenamento, como a restrição de direitos

¹⁵ YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão fiscal: limites à luz do abuso de direito e da fraude à lei**. São Paulo: Lex Editora, 2005. p. 27 apud MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Caderno de pesquisas tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária v.14, 1989. p. 491.

¹⁶ YAMASHITA, Op.cit. p. 27-28 apud MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Caderno de pesquisas tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária v.14, 1989. p. 491.

¹⁷ PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários. Uma visão prospectiva de sua despenalização**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 103.

fundamentais como a liberdade. De acordo com Palhares, as principais funções do bem jurídico são:

- a) função garantidora: o bem jurídico é o próprio limite material da norma penal, restringindo o direito de punir do Estado, que não pode deixar de atribuir-lhe fundamental relevância na criação das normas penais incriminadoras;
- b) função teleológica: serve como critério na interpretação das normas penais, já que sua finalidade é a proteção do bem jurídico cuja tutela é o núcleo do próprio tipo;
- c) função individualizadora: na fixação da pena in concreto, considera-se a gravidade da ofensa ao bem jurídico;
- d) função sistemática: o critério classificatório dos crimes, seja em títulos, seja em capítulos, na parte especial das codificações penais, é o próprio bem jurídico.¹⁸

Em se tratando de crimes tributários, os bens jurídicos em questão podem ser a Fazenda Pública, o Erário público, a fé pública, a justiça fiscal, a verdade fiscal, entre outros. O legislador nacional elegeu a ordem tributária como bem a ser protegido pela lei nº 8137/90.

O bem jurídico dos crimes contra a ordem tributária tem duas facetas: de um lado, o interesse estatal na obtenção de meios para a consecução de seus objetivos, e de outro o interesse patrimonial do Tesouro, relacionado à receita¹⁹.

As finalidades da pena são comumente divididas em três tipos:

- a) Função de retribuição, como compensação pelo injusto causado pelo agente ao causar dano ao bem jurídico. A culpa do autor deve encontrar resposta no mal infligido pela pena;
- b) Função de prevenção geral, onde a perspectiva de uma eventual sanção penal seria suficiente para prevenir novos delitos do mesmo tipo. Seria como uma função educadora da sociedade como um todo;
- c) Função de prevenção especial, onde o próprio agente, após sofrer as consequências desagradáveis de enfrentar um processo penal e eventualmente uma pena, seria reeducado e não voltaria a delinquir.

¹⁸ PALHARES, Op. cit. 143

¹⁹ PALHARES, Op. cit p. 149

Os críticos da criminalização dos ilícitos tributários alegam que ela serve apenas de instrumento para sustentar o interesse patrimonial do Estado, e que esse objetivo pode ser atingido por outros meios, menos gravosos ao cidadão. Por isso, advogam a favor da descriminalização e da despenalização das condutas lesivas à ordem tributária.

O estudo de Cinthia Palhares²⁰ apresenta um rol exemplificativo de possibilidades para sanções alternativas:

- 1) prestação de serviços à comunidade ou entidades públicas (Código Penal, artigo 43, I), sobretudo àquelas nas quais a falta de recursos públicos se faça sentir de forma mais contundente, como hospitais, escolas, abrigos de crianças e idosos, etc.;
- 2) interdições temporárias ou perda de direitos (Código Penal, artigo 43, V), como aquisição de passaporte, proibição de prestar concursos públicos, proibição de contratar com pessoas jurídicas de direito público;
- 3) multa ou reparação de dano, como ressarcimento aos cofres públicos (Código Penal, artigo 91, I);
- 4) admoestação ou repreensão (em audiência de caráter admonitório);
- 5) prestação alimentícia em favor de entidade de utilidade pública carente de recursos;
- 6) expulsão do território, para estrangeiros;
- 7) suspensão e privação de direitos políticos;
- 8) interdição ou perda de cargo, mandato ou função pública, ainda que de caráter transitório (Código Penal, artigo 92, I);
- 9) confisco de bens produto do crime (Código Penal, artigo 91, II);
- 10) proibição temporária de uso de cartões de crédito e cheques;
- 11) pagamento do "custo do crime" ao Estado (despesas do Estado com a persecução penal);
- 12) publicação da sentença condenatória;
- 13) intervenção na pessoa jurídica;
- 14) interdição para o exercício da profissão que dependa de licença ou autorização do Poder Público;
- 15) inibição de poder de representação em sociedades comerciais.

²⁰ PALHARES, Op. cit. p. 179-180.

Naturalmente, esse é um debate que está longe de pacificação, e a tendência, tanto legislativa como jurisprudencial, tem trilhado o caminho oposto. De qualquer modo, é saudável essa discussão, e a apresentação de propostas alternativas deve ser considerada, especialmente no nosso país, que vive uma constante crise carcerária.

3. Breve histórico da legislação penal tributária no Brasil

A história da tributação no Brasil remonta à época da colônia, desde as Capitânicas Hereditárias, com a instituição de quintos e dízimos como impostos comuns e das derramas como extraordinários²¹. De lá para cá ocorreram melhorias incrementais no caráter científico das normas, com destaque para as Constituições de 1946 e 1967/69, culminando com Constituição de 1988, que disciplinou extensamente a tributação e consolidou os princípios tributários vigentes, como a legalidade, igualdade, anterioridade, irretroatividade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, entre outros, que norteiam toda a atividade arrecadatória no país.

Se por um lado as sanções administrativas tributárias, em razão do não cumprimento das obrigações, acompanharam esse processo evolutivo e estiveram presentes desde o início, o mesmo não se pode dizer das sanções penais para esses ilícitos, que são bem mais recentes e recheadas de controvérsias. A primeira menção é feita no Código Penal de 1940 (CP), que tipificava no *caput* da redação original artigo 334 os crimes de descaminho e contrabando:

Art. 334 Importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria:
Pena - reclusão, de um a quatro anos²²

²¹ PALHARES, Op. cit. p. 9.

²² BRASIL. Decreto-Lei Nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Diário Oficial da União. Seção 1. 31/12/1940. p. 23911 (Publicação Original).

Somente na década de 60 do século passado é que foram tipificados os primeiros delitos especificamente relacionados com a atividade tributária. A lei nº 4357/64 criou novos fatos constitutivos da apropriação indébita, artigo 168 do CP, criminalizando o não recolhimento dentro do prazo de 90 dias do Imposto de Renda e dos Empréstimos Compulsórios retidos na fonte, assim como as retenções indevidas dos antigos impostos do Consumo e do Selo²³.

A lei nº 4729/65, posteriormente complementada pela lei nº 5569/69, foi um verdadeiro marco na história do combate à fraude fiscal no Brasil. Antes do seu advento, as tentativas de enquadrar os delitos fiscais nos crimes contra a fé pública eram sistematicamente repelidas pela jurisprudência, que considerava a conduta atípica²⁴. Ela inovou, delineando os tipos penais do crime de sonegação fiscal:

Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis;

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. (Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969).

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.²⁵

Além disso, alterou o artigo 334 do CP, enquadrando como crime quem “adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou Industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada

²³ BRASIL. Lei Nº 4.357, de 16 de julho de 1964. Diário Oficial da União. Seção 1. 17/07/1964. p. 6377. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4357.htm. Acesso em 10/11/2018.

²⁴ OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. **Curso expositivo de direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. p. 375.

²⁵ BRASIL. Lei Nº 4.729, de 14 de julho de 1965. Diário Oficial da União. Seção 1. 19/07/1965. p. 6745. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L4729.htm. Acesso em 09/11/2018.

de documentação legal, ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos”. Esse tipo é uma especialização dos crimes de Falsificação de Documento (artigo 298 CP), Falsidade Ideológica (artigo 299 CP) e Uso de Documento Falso (artigo 304 CP), porém com pena mais branda que os tipos gerais, o que só foi corrigido com a lei nº 8137/90. Dependendo do caso concreto, podia ainda caracterizar o crime de estelionato (artigo 171 CP), sendo este considerado um crime autônomo ou em concurso material com o crime tributário²⁶.

Em dezembro de 1990 foi publicada a lei nº 8137, que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e é atualmente a principal lei do direito penal tributário nacional. Essa lei, pela sua relevância, será objeto de discussão no próximo capítulo. Entretanto, cabe desde já tecer alguns comentários acerca da vigência e do conflito com as normas anteriores sobre os crimes tributários.

A referida lei criou os crimes contra a ordem tributária, mas trata essencialmente das mesmas condutas da lei nº 4729/65, sem, entretanto, revogá-la expressamente. Uma das mudanças sensíveis em relação à lei anterior é estabelecimento de penas mais severas. Considerando que se as 2 leis vigoram, deve-se, por um princípio do direito penal, usar a mais benéfica para o acusado. Após uma polêmica inicial, a posição predominante hoje é que efetivamente ocorreu a revogação tácita da lei nº 4729/65 quando da publicação da lei nº 8137/90, e esta última deve ser aplicada nos crimes praticados após sua entrada em vigor.

Outro aspecto que merece nota no histórico legislativo é a questão da extinção da punibilidade com o pagamento do débito tributário. Tema intrinsecamente polêmico, foi objeto de várias mudanças na legislação, em um período relativamente curto. Desprezando-se os dispositivos anteriores e tomando-se por base a edição da lei nº 8137/90, vemos que a redação original do artigo 14 era a seguinte:

Art. 14 Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia²⁷.

²⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 1995. p. 34.

²⁷ BRASIL. Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Diário Oficial da União. Seção 1. 28/12/1990. p. 25534. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm. Acesso em 09/11/2018.

Tal disposição foi revogada pela lei nº 8383/91, e, conforme Hugo de Brito Machado, foi a “implantação do denominado terrorismo fiscal”²⁸. Em seguida, veio a lei nº 8696/93, restabelecendo a extinção da punibilidade com o pagamento, mas sequer entrou em vigor, pois foi vetada pelo executivo. Por fim, em 1995 a lei nº 9249 novamente trouxe a possibilidade de extinção da punibilidade com o pagamento do tributo e acessórios, desde que antes do recebimento da denúncia.

Esse vai e vem do legislador de certa forma reflete a grande controvérsia doutrinária que existe por trás do tema. Os que advogam contra alegam que é um tratamento desigual entre os que podem ou não pagar, além de estimular a sonegação e tornar o direito penal utilitarista, desprendido de sua base ética. Já os argumentos favoráveis alegam que o objetivo principal da norma é efetivar o crédito tributário, e, se mesmo pagando coexiste a possibilidade de pena privativa de liberdade, isso gera desinteresse no pagamento. Além disso, seria uma oneração a mais para o já precário sistema penitenciário²⁹.

4. A lei nº 8137/90 - Crimes contra a ordem tributária

Além dos crimes contra a ordem tributária, a lei nº 8137 de 27 de dezembro de 1990³⁰ dispõe também sobre os crimes contra a ordem econômica e as relações de consumo. O presente estudo tem por objeto os crimes tributários, que são tratados no capítulo I da lei. Este capítulo, por sua vez, está dividido em duas seções, sendo a primeira sobre crimes praticados por particulares, disciplinados nos artigos 1º e 2º, e a segunda sobre os crimes praticados por funcionários públicos, regulada no artigo 3º. Além dessa parte específica sobre crimes contra a ordem tributária, a lei ainda possui dispositivos comuns sobre as multas e disposições gerais.

A Seção I, dos crimes praticados por particulares tem a seguinte redação:

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de direito penal tributário**. São Paulo: Atlas, 2002. p. 225.

²⁹ MACHADO, Op.cit. p. 230.

³⁰ BRASIL. Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Diário Oficial da União. Seção 1. 28/12/1990. p. 25534. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm. Acesso em 09/11/2018.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

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

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V

As cinco condutas descritas nos incisos do artigo 1º são um rol taxativo, *numerus clausus*, sendo, portanto, vedadas interpretações extensivas. Conforme já mencionado anteriormente, as condutas que configuram o crime contra a ordem tributária são praticamente as mesmas dos tipos de Falsificação de Documento, Falsidade Ideológica e Uso de Documento Falso, do Código Penal. A diferença fundamental está no bem jurídico tutelado: enquanto na lei nº 8137/90 visa-se proteger o patrimônio público, e as condutas são apenas um meio para alcançar o fim específico de suprimir ou reduzir tributo; no Código Penal o bem jurídico tutelado é a fé pública, sendo irrelevante se o resultado pretendido foi atingido ou não³¹.

O elemento subjetivo é o dolo, que deve ser específico, com o objetivo de suprimir ou reduzir tributo. Inexistindo a vontade para tal, inexistente o delito. Afasta-se assim a responsabilização objetiva, quando a conduta se dá por apenas por culpa do agente.

As condutas dos incisos I a IV configuram crime material, segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal, e para caracterizar a materialidade, é

³¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 1995. p. 100.

indispensável o lançamento definitivo do crédito tributário pela Administração Fazendária:

SÚMULA VINCULANTE 24: Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo³².

Desse modo, apesar de o artigo 15 da lei nº 8137/90 dispor que os crimes são de ação penal pública, a ação do Ministério Público fica condicionada a constituição definitiva do crédito tributário, que normalmente é sinalizada pela representação fiscal para fins penais feita pela Administração Fazendária.

O inciso V contempla a hipótese do agente se negar a fornecer documento fiscal, como as notas fiscais, ou fazê-lo em desacordo com a legislação, causando com isso uma redução ou supressão do tributo. Conforme Lovatto³³, a conduta do inciso V está subsumida no inciso II, e poderia ter sido dispensada pelo legislador.

O parágrafo único visa proteger a autoridade fiscal no curso de seus trabalhos, prevendo sanção para o agente que puser obstáculo à ação fiscal. Com isso, protege-se não apenas a autoridade tributária em si, mas a ordem tributária como um todo³⁴.

O artigo 2º descreve situações menos graves, que por isso foram cominadas penas mais brandas:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante 24. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>. Acesso em 10/11/2018.

³³ LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes Tributários. Aspectos Criminais e Processuais**. 2. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. p. 113.

³⁴ LOVATTO, Op. cit., p. 115.

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

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Percebe-se que, diferentemente do artigo 1º, aqui estamos diante de crimes formais, de mera conduta, não necessitando do resultado para configurar o tipo. O legislador utilizou a técnica de crimes por equiparação, sendo necessário completar o tipo com o *caput* do artigo 1º. Entretanto, o elemento subjetivo continua presente, e o agente deve ter o dolo específico voltado à sonegação de tributos³⁵

Outro aspecto digno de nota é em relação à pena cominada. Como a pena máxima é de 2 anos, o crime é classificado como infração de menor potencial ofensivo e é, portanto, de competência do Juizado Especial Criminal. Além disso, como a pena mínima é inferior a 1 ano, é possível a aplicação de medidas despenalizadoras, como a transação penal e também a suspensão condicional do processo.

A Seção II trata dos crimes praticados por funcionários públicos, disciplinados no artigo 3º:

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

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

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

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público.

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

³⁵ CORRÊA, Antônio. **Dos Crimes Contra a Ordem Tributária. Comentários à Lei nº 8137, de 27-12-1990.** São Paulo: Saraiva, 1994. p. 158.

Trata-se de um crime próprio, exigindo que um funcionário público, no exercício de sua função, seja o sujeito ativo do delito. Conforme o *caput* do artigo, o Código Penal já possuía no seu Título XI, Capítulo I, uma tipificação das condutas criminosas de funcionários públicos contra a Administração em geral. Mas como muitas dessas ações visavam à sonegação de tributos, o legislador entendeu por bem criar um tipo específico para manter os funcionários da Administração Tributária sob constante coação de penalização³⁶.

O inciso I é um crime material, pois é preciso extraviar, sonegar ou inutilizar livro, documento ou processo fiscal, com o propósito específico de sonegação – dolo específico. Para a consumação do delito, é necessário o resultado, ou seja, pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social.

Já o inciso II é um crime formal, pois basta exigir, solicitar ou aceitar a promessa de vantagem indevida para a caracterização, independentemente do resultado obtido. São condutas similares aos crimes de corrupção e concussão do Código Penal, mas com o dolo específico de permitir a evasão fiscal.

O inciso III veda a chamada advocacia administrativa, prevista também no artigo 321 do CP. O funcionário público não pode defender direitos de terceiro onde ele tenha a incumbência de decidir ou encaminhar a solução, pois surgiria aí um conflito de interesses³⁷. Para a caracterização do delito basta a conduta, dispensando-se o resultado.

O artigo 8º traz a previsão de multa para os crimes contra a ordem tributária. Parte da doutrina³⁸ questiona a constitucionalidade do dispositivo, pois considera a configuração de *bis in idem*, visto que o sujeito passivo da ação penal se submete tanto à multa prevista na legislação tributária quanto à multa da lei nº 8137/90, ambas pela mesma conduta de sonegação fiscal.

A parte final da lei traz dispositivos comuns aos crimes contra a ordem tributária e contra a ordem econômica e as relações de consumo. O artigo 12 traz as hipóteses de agravamento da pena:

³⁶ CORRÊA, Op. cit. p. 212.

³⁷ CORRÊA, Antônio. **Dos Crimes Contra a Ordem Tributária. Comentários à Lei n° 8137, de 27-12-1990.** São Paulo: Saraiva, 1994. p. 236.

³⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Atlas, 1995. p. 25.

Art. 12. São circunstâncias que podem agravar de 1/3 (um terço) até a metade as penas previstas nos arts. 1º, 2º e 4º a 7º:

- I - ocasionar grave dano à coletividade;
- II - ser o crime cometido por servidor público no exercício de suas funções;
- III - ser o crime praticado em relação à prestação de serviços ou ao comércio de bens essenciais à vida ou à saúde.

Essas circunstâncias são de difícil aplicação para os crimes contra a ordem tributária, visto que demandam um grande esforço probatório, e por isso possuem baixa incidência na prática.

5. Conclusão

A tributação está presente na humanidade há muito tempo, e o poder de tributar está essencialmente fundamentado na necessidade de captação de recursos para financiar as atividades coletivas da sociedade. O apetite estatal por recursos muitas vezes entra em rota de colisão com os objetivos individuais do cidadão, e isso pode gerar uma repulsa contra a atividade tributária, manifestada desde simples insatisfações até as mais complexas práticas fraudulentas no sentido de fugir a taxaço imposta pelo Estado.

No Brasil, a resistência à tributação remonta à época do período colonial, e impulsionou rebeliões contra o poder central. Como remédio para essas situações, foram empregadas as mais variadas sanções.

No âmbito administrativo, as sanções contra os ilícitos tributários compõem o Direito Tributário Penal, onde a própria Administração aplica as sanções, sem intervenção do Poder Judiciário. Via de regra, a responsabilidade nesses casos é objetiva, independente da intenção do agente. O contribuinte pode ainda se valer da via judicial para questionar as decisões desfavoráveis.

Na esfera judicial, as normas que informam os tipos penais constituem o Direito Penal Tributário. Como parte integrante do Direito Penal, deve-se respeitar os princípios informativos deste, como a legalidade, ampla defesa e individualização da pena. A responsabilidade é subjetiva, necessitando o agente possuir dolo com o fim específico sonegar tributos.

Elisão fiscal é o comportamento lícito do contribuinte no sentido de evitar tributos, antes da ocorrência do fato gerador. É o conhecido planejamento tributário, usando-se de práticas dentro dos limites legais.

Evasão fiscal é a conduta ilícita do sujeito passivo para fraudar a Administração Tributária, visando suprimir ou reduzir tributos, após a ocorrência do fato gerador. É a sonegação fiscal.

A criminalização dos ilícitos tributários tem por objetivo proteger o bem jurídico da ordem tributária, desdobrada no interesse estatal na obtenção de meios para a consecução de seus objetivos e no interesse patrimonial do Tesouro, relacionado à receita. A perspectiva da aplicação da sanção penal tem o condão de coagir o contribuinte a cumprir a obrigação tributária.

Parte da doutrina é favorável à descriminalização e despenalização do ilícito tributário, pois, na visão deles, a pena só serve como instrumento para defender o interesse patrimonial do Estado, e o Direito Penal deve apenas se usado como *ultima ratio*. Defendem a aplicação de penas alternativas.

O Poder Legislativo e a jurisprudência tem entendimento diverso, e trilham o caminho oposto, no sentido de endurecimento das penas.

Somente na década de 60 do século passado, em meio ao movimento de sistematização das finanças nacionais, é que foram tipificados os primeiros crimes tributários. A lei nº 4729/65 foi um marco, e definiu o crime de sonegação fiscal.

Na década de 90 do século passado foi editada a lei nº 8137/90, que definiu os crimes contra a ordem tributária, e é atualmente o principal diploma que dispõe sobre crimes tributários. A lei nº 8137/90 possui uma seção dedicada aos crimes do particular contra a Administração Tributária, e outra específica para os crimes funcionais.

A extinção da punibilidade pelo adimplemento da obrigação tributária é um dos temas de grande controvérsia. O legislador foi vacilante, modificando seguidas vezes o teor da norma, ora num ora noutro sentido. Atualmente, a punibilidade fica extinta se o pagamento ocorre antes do recebimento da denúncia.

De um modo geral, o trabalho buscou dar um panorama sobre os crimes tributários no Brasil, contextualizando historicamente o tema, apresentando o status atual e as posições doutrinárias a respeito, sem, contudo, aprofundar o assunto, o que poderia comprometer o caráter genérico a que foi proposto.

Para trabalhos futuros, sugere-se um estudo jurisprudencial a respeito do tema, comparando a efetividade do emprego das sanções penais como instrumento na arrecadação tributária, avaliando objetivamente a viabilidade da descriminalização e despenalização dos ilícitos tributários.

6. Referências bibliográficas

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

BALTHAZAR, **Ubaldo César**. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Boiteux, 2005.

BRASIL. Decreto-Lei Nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Diário Oficial da União. Seção 1. 31/12/1940. p. 23911 (Publicação Original).

BRASIL. Lei Nº 4.357, de 16 de julho de 1964. Diário Oficial da União. Seção 1. 17/07/1964. p. 6377. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4357.htm. Acesso em 10/11/2018.

BRASIL. Lei Nº 4.729, de 14 de julho de 1965. Diário Oficial da União. Seção 1. 19/07/1965. p. 6745. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L4729.htm. Acesso em 09/11/2018.

BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Diário Oficial da União. Seção 1. 27/10/1966. p. 12452. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 09/11/2018.

BRASIL. Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Diário Oficial da União. Seção 1. 28/12/1990. p. 25534. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm. Acesso em 09/11/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante 24. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>. Acesso em 10/11/2018.

CORRÊA, Antônio. **Dos Crimes Contra a Ordem Tributária. Comentários à Lei nº 8137, de 27-12-1990**. São Paulo: Saraiva, 1994.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 9. Ed. São Paulo:Atlas, 2000.

LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes Tributários. Aspectos Criminais e Processuais**. 2. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de direito penal tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.

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

PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários. Uma visão prospectiva de sua despenalização**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

TENÓRIO, Igor. **Direito Penal Tributário**. São Paulo:José Bushatsky, 1973.

VIEIRA, José Roberto. **Legalidade e norma de incidência: Influxos democráticos no Direito Tributário**.in Tributação: democracia e liberdade – Coord. BetinaTreiger Grupenmacher. São Paulo: Noeses. 2014.