

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

CAROLINA SHIMATA VIDOTTI SALLE

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE
PELO PAGAMENTO DO TRIBUTOS E ASPECTOS CRÍTICOS**

LONDRINA

2013

CAROLINA SHIMATA VIDOTTI SALLE

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE
PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO E ASPECTOS CRÍTICOS**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

LONDRINA

2013

*Aos meus pais, Mario e Eliza.
Os estudos aprimoram qualquer
pessoa, mas os maiores valores
vêm do berço.*

*Ao meu filho, o maior presente
que eu poderia receber na vida.*

*Ao meu marido, meu melhor
amigo e companheiro.*

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me conduzir às escolhas certas.

Aos meus pais, por todo amor, dedicação e paciência de sempre.

Ao meu marido, por todo o incentivo e companheirismo.

Ao meu filho, por ter me feito mãe e se tornar a razão de tudo em minha vida.

“Mas justiça atrasada não é justiça,
senão injustiça qualificada e
manifesta.”

Ruy Barbosa

RESUMO

A Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, sancionada pelo ex-presidente do Brasil, Fernando Collor, definiu os crimes contra a ordem tributária e fixou as penas a estes aplicáveis. Nesta época, já se evidenciava a intenção do governo em reprimir comportamentos lesivos aos interesses estatais no que dizia respeito à arrecadação de tributos. Em contrapartida, a Lei 10.684/2003 trouxe em seu bojo o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo objeto da supressão ou redução ocorrida. No presente trabalho aborda-se o referido instituto extintivo de punibilidade, em relação aos crimes contra a ordem tributária, analisando-se como aspecto crítico especialmente a finalidade arrecadatória da medida.

Palavras-chave: Extinção da Punibilidade. Pagamento. Crime. Delito. Ordem Tributária.

ABSTRACT

Law 8137 of December 27, 1990, enacted by former President of Brazil, Fernando Collor, defined tax crimes and set the penalties applicable to them. At this time, it is revealed the government's intention to suppress behavior harmful to state interests when it came to tax collection. On the other hand, Law 10.684/2003 brought the institute of extinction of punishment for paying tribute object of suppression or reduction occurred. In this paper we discuss that institute, analyzing critical aspects of this collecting taxes measure.

Keywords: Extinction of punishment. Payment. Crime. Tax Order.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: IMPORTANTES CONSIDERAÇÕES E LEGISLAÇÃO.....	9
2.1 INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS E CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: DISTINÇÃO.....	9
2.2 BREVE EVOLUÇÃO HISTÓRICA E LEGISLAÇÃO.....	10
2.3 O BEM JURÍDICO PENAL-TRIBUTÁRIO.....	13
2.4 CRIMES EM ESPÉCIE	18
3 O ARTIGO 9º DA LEI 10.684/2003: ASPECTOS CRÍTICOS	22
3.1 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO.....	22
3.2 A SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO DURANTE O REGIME DE PARCELAMENTO.....	25
4 CONCLUSÃO.....	27
REFERÊNCIAS	28

1 INTRODUÇÃO

A Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, sancionada pelo ex-presidente do Brasil, Fernando Collor, definiu os crimes contra a ordem tributária e fixou as penas a estes aplicáveis. Nesta época, já se evidenciava a intenção do governo em reprimir comportamentos lesivos aos interesses estatais no que dizia respeito à arrecadação de tributos.

A Lei 10.684/2003, por outro lado, trouxe em seu bojo o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo objeto da supressão ou redução ocorrida. Desta forma, o artigo 9º da referida lei prevê tanto a suspensão da pretensão punitiva do estado, enquanto estiver sob parcelamento o débito tributário, quanto a extinção da punibilidade penal quando de sua quitação total, o que pode se dar a qualquer tempo, inclusive após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória.

O presente artigo tem por objetivo abordar brevemente o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, no que diz respeito aos crimes contra a ordem tributária, apontando-se como aspecto crítico a evidente finalidade arrecadatória da medida.

Chegar-se-á a esta conclusão analisando-se alguns aspectos que envolvem a tutela penal da ordem tributária, tais como a legislação e sua evolução histórica, o bem jurídico penal-tributário e, ao final, o referido artigo 9º da Lei 10.684/2003.

2 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: IMPORTANTES CONSIDERAÇÕES E LEGISLAÇÃO

2.1 INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS E CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: DISTINÇÃO

O comportamento que viola o dever jurídico estabelecido na lei tributária pode ser caracterizado tanto como mera infração ou ilícito tributário, quanto como crime fiscal, assim definido em preceitos da lei penal. Entre tais entidades existe, além de uma distinção formal, uma significativa diferença de regime jurídico, eis que os crimes contra a ordem tributária subordinam-se aos princípios, institutos e formas do direito penal, ao passo que as infrações contidas nas leis tributárias, que não possuem caráter criminal, sujeitam-se aos princípios gerais do direito administrativo.

É importante salientar que, em se tratando de matéria tributária, o mero ilícito pode advir da não prestação do tributo – da importância pecuniária –, ou do não cumprimento de deveres instrumentais ou formais. Nesse sentido, a infração tributária pode ser definida como toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento de deveres jurídicos estabelecidos em leis fiscais.

Os ilícitos tributários podem ser classificados conforme diferentes critérios, sendo um dos mais utilizados aquele que os divide conforme constituam uma infração à obrigação tributária – como no caso de o contribuinte deixar de promover o regular recolhimento do tributo devido – ou violem simples deveres instrumentais e formais, como, por exemplo, o contribuinte do imposto sobre a renda não oferecer, em tempo oportuno, sua declaração de rendimentos e de bens.

Outra classificação também importante leva em conta a participação subjetiva do agente. Assim, a infração subjetiva é aquela que, para ser configurada, exige a lei que o autor do ilícito tenha operado com dolo ou culpa. Por outro lado, as infrações objetivas são aquelas em que não é necessário se apurar a vontade do infrator, configurando-se o ilícito com a

ocorrência do resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a intenção do agente.

Um exemplo claro de ilícito subjetivo é o contribuinte, ao prestar sua declaração de rendimentos, omitir, propositadamente, algumas receitas, objetivando, assim, recolher quantia menor do que a devida. Situação típica a ilustrar a infração objetiva é o não pagamento de determinada importância nos prazos fixados na notificação de lançamento.

Já no caso dos crimes fiscais, subordinados que estão aos ditames do direito penal, deve haver a materialidade do evento, contrária aos desígnios da ordem jurídica – antijuridicidade –, e, além disso, a culpabilidade, ou seja, a imputação do resultado delituoso à participação volitiva do agente. Sem a figura do dolo ou da culpa, numa de suas gradações, não é punível a conduta que ocasionou o acontecimento típico e antijurídico.

No que diz respeito às sanções correspondentes, são várias as modalidades escolhidas pelo legislador que estão associadas ao cometimento de ilícitos tributários, sendo as principais delas: penalidades pecuniárias, multa de ofício, multa punitiva ou por infração, multa isolada, multa agravada, multa de mora, juros de mora, acréscimos legais, correção monetária e, por fim, outras providências tais como a apreensão de mercadorias e de documentos, bem como dos veículos que os transportarem, e a suspensão ou inclusão de contribuinte a regime fiscal especial.

Os crimes contra a ordem tributária, por sua vez, em razão do bem jurídico tutelado – que será visto mais adiante – e, justamente, como já mencionado, por se submeterem aos princípios, institutos e formas do direito penal, são apenados com reclusão, detenção e multa, o que também será abordado no decorrer do presente trabalho.

2.2 BREVE EVOLUÇÃO HISTÓRICA E LEGISLAÇÃO

Primeiramente, é de grande importância ressaltar que o Estado Democrático e Social de Direito caracteriza-se por promover e garantir a assistência e a solidariedade social. Assim

sendo, é sua finalidade assegurar direitos diversos, a exemplo da educação, saúde, lazer e segurança, para que todos gozem de melhores condições de vida.

Para tanto, o Estado necessita de recursos que atendam suas despesas. Como o dinheiro oriundo da exploração do patrimônio estatal não é suficiente para suprir seus gastos, a obtenção da receita é feita mediante a instituição de tributos que, segundo o artigo 5º, do Código Tributário Nacional, dividem-se em impostos, taxas e contribuições de melhoria. Tais tributos têm como objetivo primordial satisfazer as necessidades sociais e atender aos encargos públicos do orçamento.

Sempre houve, diante das inúmeras obrigações do Estado Social, uma preocupação especial por parte dos legisladores em reprimir adequadamente as condutas desviantes dos que buscam abster-se do pagamento de tributos, com base em meios ilícitos e fraudulentos. Com a crescente evasão, percebeu-se a necessidade de tipificar especificamente a matéria, com o fim de prevenir e reprimir as condutas que objetivassem a supressão ou redução dos recursos necessários à consecução dos objetivos assistencialistas do Estado.

Luiz Regis Prado, em sua obra *Direito Penal Econômico*, justifica a tutela penal da ordem tributária:

A tutela penal da ordem tributária se encontra justificada pela natureza supra-individual, de cariz institucional, do bem jurídico, em razão de que são os recursos auferidos das receitas tributárias que darão o respaldo econômico necessário para a realização das atividades destinadas a atender às necessidades sociais. Tal assertiva é corroborada pela proteção constitucional conferida à ordem econômica (art. 170 da CF).¹

A respeito dos direitos supra-individuais, acima mencionados, é o que dispõe Romero Auto de Alencar, em sua obra *Crimes Contra a Ordem Tributária – Legitimidade da tutela penal e inadequação político-criminal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo*:

Configuram-se os direitos supra-individuais como aqueles que são fruíveis por diversos membros da sociedade, ou explicando de outra forma, quando não podem ser individualizados e direcionados a cada membro da sociedade. A fruição de um bem supra-individual por alguém não exclui a sua utilização por outros indivíduos.²

¹ PRADO, Luiz Regis. *Direito Penal Econômico*. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2004. p. 399.

² ALENCAR, Romero Auto de. *Crimes contra a ordem tributária – Legitimidade da tutela penal e inadequação político-criminal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo*. – São Paulo : Impactus, 2008. p. 50.

Em um primeiro momento a Lei 4.357, de 14 de julho de 1965, passou a prever a figura do crime de apropriação indébita pelo não recolhimento, em noventa dias do término do prazo legal, do imposto de renda retido na fonte, do imposto de consumo indevidamente creditado nos livros de registro de matérias-primas e deduzido de recolhimentos quinzenais, e do valor do imposto do selo recebido de terceiros, pelos estabelecimentos sujeitos aos regimes de verba especial.

Foi editada, posteriormente, a Lei 4.279, de 14 de julho de 1965, que criou, de maneira específica, o crime de sonegação fiscal e dispôs sobre as diversas condutas que o caracterizariam. Com o objetivo primordial de fortalecer o sistema de arrecadação de tributos e combater a evasão, essa lei trouxe consigo a imposição de sanções severas a condutas antes consideradas puníveis somente com sanções administrativas.

Na realidade, as figuras contempladas na referida lei descreviam comportamentos típicos já previstos no Código Penal vigente à época. Porém, com a falta de aplicação dos dispositivos pelas autoridades competentes, entendeu-se, genericamente, que as fraudes fiscais, em razão de seu objetivo e natureza, não se enquadravam nos conceitos do Código Penal, ainda que houvesse subsunção aos tipos que descreviam crimes de falso e outros.

Destarte, para incrementar a política tributária, no ano de 1964 foram editadas leis que definiam comportamentos e declarava-os semelhantes aos crimes de apropriação indébita e de falsidade ideológica. Rui Stoco, todavia, bem observou:

Relativamente aos crimes de sonegação fiscal, o legislador entendeu insuficiente essa técnica, preferindo editar a Lei n. 4.729, que define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Ativou-se, assim, o mecanismo de defesa dos interesses estatais na arrecadação de tributos, tornando manifesta a intenção do governo de reprimir comportamentos lesivos a esses interesses.³

Ainda que, com o advento da lei, tenha havido a criação de novas figuras delituosas, com a previsão de outras condutas típicas, todas elas, na realidade, assemelhavam-se aos crimes de concussão, corrupção passiva, ao falso, à apropriação indébita ou ao estelionato.

³ FRANCO, Alberto Silva; STOCO, Rui. Leis Penais Especiais e sua Interpretação Jurisprudencial, volume 1. 7. ed. rev., atual. e ampl., 2. tir. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 612.

No início da década de 90, então, foi editada a Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que definiu os crimes contra a ordem tributária e fixou as penas a estes aplicáveis. Rui Stoco⁴ refere-se à Lei 4.729/1965 como “a derogada lei”. Luiz Regis Prado⁵, todavia, afirma que a Lei 4.729/1965 restou revogada pela Lei 8.137/1990.

A Lei 8.137/1990, sancionada pelo ex-presidente do Brasil, Fernando Collor, é composta por vinte e três artigos, dos quais o 1º a 3º referem-se, especificamente, aos delitos contra a ordem tributária.

Há que se falar também que, além do advento da Lei 8.137/1990, foi dada nova redação aos parágrafos do artigo 334, do Código Penal, referentes aos delitos de contrabando e descaminho, os quais também constituem crimes contra a ordem tributária.

Luiz Regis Prado coloca, para ambos os tipos, o prestígio da Administração Pública e o interesse socioeconômico do Estado como bens jurídicos tutelados.⁶

2.3 O BEM JURÍDICO PENAL-TRIBUTÁRIO

Não há um consenso doutrinário acerca do que está no âmbito de proteção do bem jurídico penal-tributário. Sabe-se, todavia, que a designação *crime contra a ordem tributária*, por parte do legislador, dificultou ainda mais a definição do bem jurídico efetivamente tutelado pela norma penal-tributária.

Na realidade, o título da norma não estabelece o que protege a Lei 8.137/1990, mas a interpretação de seus dispositivos. Assim sendo, a referência à ordem tributária apenas fomenta a discussão sobre o que se tutela nos delitos tributários.

⁴ FRANCO, Alberto Silva; STOCO, Rui. Leis Penais Especiais e sua Interpretação Jurisprudencial, volume 1. 7. ed. rev., atual. e ampl., 2. tir. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 612.

⁵ PRADO, Luiz Regis. Direito Penal Econômico. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2004.

⁶ PRADO, Luiz Regis. Curso de direito penal brasileiro, volume 3 : parte especial, arts. 250 a 359-H. – 5. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 570.

Serão demonstradas algumas posições adotadas em relação à determinação do bem jurídico penal-tributário genérico, bem como as críticas que as envolvem, demonstrando, ao final, a posição adotada no presente artigo.

Segundo Romero Auto de Alencar⁷, existem duas correntes principais que traduzem as orientações doutrinárias sobre o bem jurídico penal-tributário, quais sejam, a patrimonial e a funcional.

A corrente patrimonial entende que o bem jurídico tutelado é o patrimônio do Estado, sendo utilizadas expressões como o Erário, Tesouro Público, Fazenda Pública, dentre outros. Essa concepção engloba tanto a proteção da arrecadação tributária quanto o gasto público.

De acordo com este entendimento, o patrimônio do Estado é tratado como bem de teor igual à propriedade privada dos particulares. Desta forma, o bem jurídico seria o patrimônio da pessoa jurídica representativa do Estado.

Para Romero Auto:

Se não deveria haver diferenciação entre a figura do estado e as demais pessoas, o seu patrimônio também deveria estar sujeito às mesmas vicissitudes a que estão submetidos todos os direitos de propriedade, inclusive de sofrerem as ações criminosas configuradas nos crimes mais comuns: furto, roubo, apropriação indébita, etc.⁸

Reside, aí, um dos principais argumentos para a crítica da criminalização das infrações tributárias, eis que, como já se encontram presentes no ordenamento jurídico-penal as figuras típicas necessárias para a proteção almejada, careceria de mérito a tutela penal desses interesses.

Para os críticos, segundo Romero Auto:

⁷ ALENCAR, Romero Auto de. Crimes contra a ordem tributária – Legitimidade da tutela penal e inadequação político-criminal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. – São Paulo : Impactus, 2008, p. 64.

⁸ ALENCAR, Romero Auto de. Crimes contra a ordem tributária – Legitimidade da tutela penal e inadequação político-criminal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. – São Paulo : Impactus, 2008, p. 68.

Qualquer tipificação penal diferenciada configuraria uma concessão ilegítima ao estado de instrumentos para lhe aprimorar a cobrança de débitos tributários, possibilitando ao estado fazer-se uso do instrumento coativo último para forçar os indivíduos a satisfazerem suas obrigações patrimoniais frente ao Fisco. Estaria consubstanciada aí, a odiosa possibilidade de prisão por dívidas, não permitida no modelo constitucional vigente nos países de nossa tradição jurídica.

O principal problema que diz respeito às teses patrimoniais pode ser resumido da seguinte maneira: se o patrimônio for entendido numa concepção microsocial, então tem-se uma proteção penal ilegítima, vez que, conforme visto acima, poderia restar configurada uma prisão por dívidas; se, por outro lado, o bem jurídico for compreendido numa perspectiva macrossocial, então ter-se-á uma tutela penal de efetividade impossível, em razão da imprecisão do seu conteúdo, não se podendo identificar precisamente a extensão do dano nem a medida da culpabilidade.

A segunda concepção igualmente importante, ou seja, a funcional, indica como bem jurídico penal-tributário os interesses relacionados à função a ser desempenhada pelo tributo, em oposição às teses de conteúdo patrimonial.

De acordo com esta tese, (...) compreendem-se inseridos dentro dos valores ou interesses contemplados no bem jurídico tributário todos aqueles relacionados com o papel do estado e que somente são realizáveis se o estado tiver meios financeiros para sua concretização.⁹

Desta forma, portanto, os bens jurídico-constitucionais consubstanciados nas necessidades públicas, como a saúde, a educação, a segurança, o transporte, o lazer, entre outros, encontram-se ameaçados pelas condutas que provoquem uma afronta ao adimplemento das obrigações tributárias.

Há, entretanto, uma dificuldade prática da instituição e operacionalização dessa classe de bens jurídicos focada nas relações macrossociais, pois a tradição penalista sempre foi de cunho individual. O que ocorre, na realidade, é que a imprecisão do conteúdo do bem jurídico acaba por impossibilitar a sua aplicação prática. Isto, pois, não existem condições de

⁹ ALENCAR, Romero Auto de. Crimes contra a ordem tributária – Legitimidade da tutela penal e inadequação político-criminal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. – São Paulo : Impactus, 2008, p. 70.

avaliar com determinação o que está tutelado penalmente e em que grau a conduta produz dano ou perigo ao bem jurídico.

O maior problema dessa concepção é que o fato de alguém sonegar determinado tributo não é prova de que sua função, compreendida como bem jurídico, tenha sido sequer ameaçada, ou, como bem explica Romero Auto:

Não há como se comprovar, por exemplo, que aquele tributo especificamente considerado, nascido de um fato gerador tributário, cuja obrigação não foi adimplida pelo contribuinte, tenha repercutido numa diminuição de determinada ação estatal que deveria ter sido realizada, e que estaria contemplada como um dos interesses tutelados no bem jurídico tributário. Isso só seria possível de ser constatado empiricamente se houvesse uma profusão de repetições da conduta delituosa, a provocar, em conjunto, um resultado lesivo ao bem jurídico.¹⁰

Destarte, não se vislumbra, em tal concepção, uma relação de causalidade entre a conduta do infrator com a inação do estado decorrente dessa conduta, tornando-se impossível a imputação penal a alguém. Os bens jurídicos dessa natureza não atendem, portanto, os requisitos mínimos para a constatação do ilícito, assim compreendidos como a realização de um dano ou ameaça a determinado bem jurídico.

Há, ainda, uma terceira tese apresentada por Romero Auto¹¹ e que merece ser mencionada no presente trabalho. Trata-se do bem jurídico como garantidor da vigência da legislação tributária, considerando-se abarcado pela tutela penal o dever de lealdade do cidadão-contribuinte diante do Estado.

Ocorre, todavia, que não constitui função do Direito Penal realizar outra atividade senão a de proteger os bens jurídicos fundamentais. Não seria legítimo, assim, ao Direito Penal, agir como instrumento de regulação da vida humana, determinando de forma primeira as regras de convivência. A ameaça do castigo para “orientar” a sociedade não é compatível com seu caráter subsidiário.

¹⁰ ALENCAR, Romero Auto de. Crimes contra a ordem tributária – Legitimidade da tutela penal e inadequação político-criminal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. – São Paulo : Impactus, 2008, p. 73/74.

¹¹ ALENCAR, Romero Auto de. Crimes contra a ordem tributária – Legitimidade da tutela penal e inadequação político-criminal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. – São Paulo : Impactus, 2008, p.

Fausto Martins de Sanctis, por sua vez, em sua obra *Direito Penal Tributário – Aspectos Relevantes*, coloca como bem jurídico uma *genérica ordem pública econômica*:

Assim, o objeto de proteção é uma determinada forma de intervenção do Estado na economia, bem recolhendo seus impostos, não para concorrer com a iniciativa privada, mas para assegurar uma redistribuição de riqueza por meio de uma política fiscal que possa obter recursos para o atendimento das necessidades sociais. Essa intervenção busca, então, regular a iniciativa privada, corrigindo seus excessos, e permitir que se atinja aqueles objetivos.¹²

Maicon Guedes Hugo, em sua tese de mestrado que aborda o tema em questão, ao reunir pesquisas doutrinárias de autores como Bitencourt, Ives Gandra, Dotti e Cirino dos Santos, acabou por filiar-se à corrente que afirma que o interesse jurídico tutelado pela lei tributária é, exclusivamente, o de garantir a cobrança do tributo e desestimular a fraude e o conluio. Nas palavras de Maicon:

Para esta corrente doutrinária, na qual nos filiamos, o recebimento dos valores seria o único escopo da lei penal tributária, pois inexistiria uma Ordem Tributária autônoma da própria ordem administrativa do Estado, e consiste o delito na lesão à atividade arrecadatória, portanto a uma atividade estatal, exercida especificamente pelo Fisco.¹³

No presente artigo, por razões ligadas às funções do Direito Penal, aos princípios limitadores do poder punitivo estatal e especialmente às causas extintivas de punibilidade, que serão vistas adiante, conclui-se que o bem jurídico protegido é, efetivamente, a arrecadação tributária.

Diante das inúmeras divergências acerca do bem tutelado e os problemas que o permeiam, portanto, adota-se, neste trabalho, o recebimento dos valores tributários como real escopo da norma penal tributária genérica, o que justifica, assim, a existência de medidas como as extintivas de punibilidade.

¹² SANCTIS, Fausto Martin de. *Direito penal tributário: aspectos relevantes*. – Campinas : Bookseller, 2005, p. 18/19.

¹³ HUGO, Maicon Guedes. *Política Criminal no Direito Penal Tributário: uma abordagem pela descriminalização substitutiva utilizando o Direito Administrativo Sancionador*. 2007, 173 p. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, Paraná, p. 104.

2.4 CRIMES EM ESPÉCIE

Conforme outrora mencionado, a Lei 8.137/1990 é composta por vinte e três artigos, dos quais o 1º a 3º referem-se, especificamente, aos delitos contra a ordem tributária e serão estudados no presente momento, ressaltando-se alguns pontos relevantes.

O artigo 1º, da Lei 8.137/1990, assim dispõe:

Art. 1.º 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 fornece-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.

Insta salientar, antes de qualquer coisa, que nas figuras típicas em tela o sujeito ativo é o contribuinte ou o responsável que praticar quaisquer das condutas comissivas ou omissivas previstas no artigo supracitado e seus incisos. Tais sujeitos, por sua vez, são, na realidade, sujeitos passivos da obrigação tributária principal.

Contribuinte, como bem assevera Luiz Regis Prado, é aquele que tem relação direta e pessoal com o fato gerador de uma obrigação tributária, enquanto o responsável é quem faz parte da relação jurídica tributária em decorrência de disposição legal expressa.¹⁴

Constituem sujeitos passivos dos delitos praticados contra a ordem tributária, diretamente falando, o Estado (Fazenda Pública da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios) e, indiretamente, a sociedade.

¹⁴ PRADO, Luiz Regis. Direito Penal Econômico. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 408/409.

A conduta trazida pelo *caput* do artigo 1º consiste em reduzir ou suprimir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório. Nos cinco incisos que o compõem são estabelecidas as modalidades pelas quais isso pode acontecer, de modo que só haverá crime contra a ordem tributária se o a gente realizar alguma das condutas destacadas. Destarte, para que haja configuração do tipo, exige-se que a supressão ou redução do tributo se dê em consequência de um comportamento fraudulento anterior.

Suprimir significa omitir, ou seja, não recolher o que deveria ter sido pago. Trata-se da evasão total. Reduzir, por sua vez, consiste em diminuir o valor do tributo a ser recolhido aos cofres públicos.

É de grande importância ressaltar que o tipo em análise é considerado de ação múltipla ou de conteúdo variado. Deste modo, ainda que seja perpetrada pelo agente mais de uma conduta fraudulenta prevista, haverá somente um delito. Apenas se, mediante as condutas descritas, o sujeito atingir objetos materiais distintos, então praticará dois ou mais delitos, em concurso formal ou material, dependendo do caso.

As penas cominadas no artigo 1º, incisos e parágrafo único, consistem em reclusão, de dois a cinco anos e multa. Segundo o artigo 12 da lei, pode haver aumento de pena de um terço até a metade nas hipóteses em que as condutas ocasionarem grave dano à coletividade ou o crime seja cometido por servidor público, no exercício de suas funções, e seja praticado em relação à prestação de serviços ou ao comércio de bens essenciais à vida ou à saúde. Porém, como bem observa Regis Prado:

Calha salientar, entretanto, que são causas de difícil aplicação em se tratando de crimes contra a ordem tributária praticados por particulares, salvo alguma situação muito especial, em que a sonegação de tributos, contribuição social ou acessório venham a prejudicar um considerável número de pessoas.¹⁵

A ação penal é pública incondicionada, nos conformes do artigo 15 da lei.

O artigo 2º, da mesma lei, dispõe:

Art. 2.º 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;

¹⁵ PRADO, Luiz Regis. Direito Penal Econômico. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 425.

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

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

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

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

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

Os delitos tipificados nos incisos do artigo 2º são da mesma natureza que os contidos no artigo 1º, incluídos aqueles na espécie de crimes contra a ordem tributária praticados por particulares, com a finalidade de suprimir ou reduzir tributo, contribuição social ou qualquer acessório.

As hipóteses previstas neste artigo são consideradas menos gravosas em relação às constantes do artigo 1º, tratando-se de delitos de mera conduta.

O sujeito ativo é, via de regra, o contribuinte ou responsável, sendo que na hipótese dos incisos III, IV e V pode ser qualquer pessoa, devendo, no caso do inciso IV, encontrar-se na situação de beneficiário de incentivo fiscal, intermediário ou representante de qualquer delas.

Os sujeitos passivos, a ação penal e as causas de aumento de pena são os mesmos já referidos em relação ao artigo 1º da Lei.

São cominadas penas de seis meses a dois anos de detenção e multa, sendo competente para processo e julgamento o Juizado Especial Criminal, tendo em vista a pena máxima abstratamente prevista. Admite-se, aqui, a suspensão condicional do processo.

Por sua vez, o artigo 3º da Lei 8.137/1990 prescreve:

Art. 3.º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-lei 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.

O artigo 3º da Lei trata de crimes funcionais lesivos à ordem tributária que exigem para sua configuração a qualidade de funcionário público do agente, assim entendido como o agente que exerce, ainda que transitoriamente, com ou sem remuneração, cargo, emprego ou função públicos.

O legislador, ao elaborar esses tipos, criou novas figuras que objetivam evitar a prática, pelo servidor fiscal, de desvios que possam beneficiar terceiros.

O sujeito ativo é o funcionário público ou a ele equiparado. Ressalta-se que o particular pode concorrer para a prática da conduta criminosa, contribuindo de alguma forma e desde que tenha conhecimento da qualidade de funcionário público do agente.

Os sujeitos passivos são os mesmos já mencionados em relação aos outros delitos contra a ordem tributária, constantes da Lei 8.137/1990.

As causas de aumento de pena também são as mesmas, com a ressalva de que, em se tratando da causa de aumento para a hipótese de o delito ser cometido por servidor público no exercício de suas funções, não haverá aplicação, pois a qualidade de funcionário público é elementar para a configuração do tipo. Evita-se, assim, o fenômeno do *bis in idem*.

São cominadas penas de três a oito anos de reclusão, além de multa, na hipótese de violação dos incisos I e II. Em se tratando do inciso III, a pena é de um a quatro anos de reclusão e multa, admitindo-se, neste caso, a suspensão condicional do processo.

Assim sendo, percebe-se que os delitos específicos contra a ordem tributária vêm dispostos nos três primeiros artigos da Lei 8.137/1990, sendo que as condutas prescritas nos artigos 1º e 2º são praticadas pelo particular, ao passo que a figura contida no artigo 3º apenas pode ser cometida por funcionários públicos.

3 O ARTIGO 9º DA LEI 10.684/2003: ASPECTOS CRÍTICOS

3.1 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO

A tutela penal da ordem tributária mostra-se, no Brasil, de difícil efetivação. Isso se deve às dificuldades inerentes ao combate desse tipo de criminalidade e à possibilidade da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, nos conformes da Lei 10.684/2003.

O referido instituto da extinção da punibilidade encontra previsão, atualmente, na supracitada lei, que instituiu o Refis II – Programa de Regularização Fiscal e que dispõe, em seu artigo 9º:

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. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 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.

O dispositivo acima prevê tanto a suspensão da pretensão punitiva do estado, enquanto a pessoa jurídica estiver incluída no regime de parcelamento, quanto a extinção da punibilidade penal quando da quitação total dos débitos tributários. Ressalta-se, todavia, que a extinção da punibilidade não abrange os crimes previstos no artigo 3º da Lei 8.137/1990.

A principal inovação trazida pela Lei 10.684/2003 em relação à Lei 9.964/2000, que instituiu o Refis I e também já trazia, em seu bojo, a previsão extintiva de punibilidade, consiste no desaparecimento da exigência de que o pagamento ou parcelamento ocorra antes do recebimento da denúncia pelo Poder Judiciário.

Com o novo regramento, o pagamento do tributo, a fim de extinguir a punibilidade, pode se dar a qualquer momento, inclusive após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória.

Ao identificar a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo como um meio de reparação de dano, Romero Auto de Alencar estabelece a primeira diferenciação importante a respeito da previsão da Lei 10.684/2003 e o tratamento geral do Código Penal:

O primeiro tratamento diferenciado que se observa diz respeito à situação de que a regra geral para a reparação do dano, prevista no art. 16 do Código Penal, estabelece como benefício para o autor apenas a redução da pena de um a dois terços (causa de diminuição de pena genérica). É o que ocorre com os delitos patrimoniais de um modo geral. Diferentemente, o crime de redução ou supressão de tributos, também de caráter patrimonial, tem o benefício da plena extinção da punibilidade, caso o autor devolva ao ente tributante o montante do tributo suprimido ou reduzido.¹⁶

Além disso, o mencionado artigo 9º não exige a espontaneidade do autor para ter direito ao benefício da extinção da punibilidade, que pode ser utilizado mesmo após a condenação do agente. O mesmo não ocorre com os delitos patrimoniais comuns, em que a redução da pena só será possível se o autor reparar o dano até o recebimento da denúncia ou queixa, por ato de voluntariedade.

Em caso de recebimento da denúncia, enquanto nos demais delitos patrimoniais o benefício de redução da pena é transformado em atenuante genérica, nos conformes do artigo 65, inciso III, alínea *b*, do Código Penal, nos delitos tributários o benefício continua inalterado, dando ensejo à extinção da punibilidade ainda que o réu já tenha sido condenado por sentença transitada em julgado. O elemento da espontaneidade resta, assim, totalmente desconsiderado. Sobre o assunto, é o que entende Romero Auto:

Não se pode, nesse caso, falar em arrependimento espontâneo do autor, visto que seu “arrependimento” ocorre apenas quando já foi flagrado pela Administração Tributária, pela polícia judiciária ou pelo Ministério Público. Não age, portanto, em virtude da ação preventiva da norma, mas apenas dirige-se sob a pressão das circunstâncias, a realizar a restauração do bem jurídico para se eximir das conseqüências previstas pela norma penal. Aqui o autor faz um raciocínio simples e direto: é preferível pagar do que se submeter ao constrangimento da pena.¹⁷

¹⁶ ALENCAR, Romero Auto de. Op. Cit., p. 154.

¹⁷ ALENCAR, Romero Auto de. Op. Cit., p. 157.

Segundo o autor, ainda, as diferenças entre o instituto do artigo 16 do Código Penal e do artigo 9º da Lei 10.684/2003, quando submetidas a uma análise político-criminal, revelam grandes diferenças de tratamento, não justificáveis, entre o delinqüente comum e o que pratica um delito tributário.¹⁸ Fere-se, assim, o princípio constitucional da igualdade.

As previsões extintivas de punibilidade em relação aos delitos contra a ordem tributária realçam a função meramente arrecadatória do direito penal tributário. Criminaliza-se a conduta de suprimir ou reduzir tributo a fim de que, por meio dos institutos da prevenção geral e especial do direito penal o contribuinte se sinta compelido a realizar o pagamento aos cofres públicos; se, porém, por meio das figuras constantes dos artigos 1º e 2º o tributo vem efetivamente a ser suprimido ou reduzido, o sujeito ativo do delito depara-se com o benefício previsto no artigo 9º da Lei 10.684/2003, que garante a extinção da punibilidade no caso de pagamento integral dos débitos tributários.

Rodrigo Sánchez Rios, em se tratando do assunto, já lecionava:

[...] a própria função da criminalização do ilícito fiscal é enfraquecida quando se pratica uma confusa política criminal que apenas visa a “mera arrecadação” através do alargamento – com regras inconstantes – da extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos ou contribuições sociais.¹⁹

E, continua o autor, ao citar Dílio Procópio de Alvarenga:

A respeito, Dílio Procópio de Alvarenga assim expressava-se: “Eis porque dissemos que o legislador deu prevalência ao interesse mediatamente tutelado (crédito tributário), minimizando o imediatamente protegido (fé pública, administração pública). Eis porque também, dissemos que o direito penal foi transformado em mero cobrador de tributos. Parece-nos pouco moralizante essa causa de extinção de punibilidade, haja vista que, afinal, só o remisso incorrerá na sanção. Quem paga, livra-se da pena; quem não paga, sofre a imposição da pena...”.²⁰

Com esse instituto, portanto, o autor se vê livre de submeter-se ao constrangimento da pena, eis que pode realizar o pagamento do tributo a qualquer momento, inclusive após a sentença condenatória transitada em julgado, incorrendo na sanção, contudo, se não puder fazê-lo; e o Estado, por sua vez, recolhe o dinheiro aos seus cofres a fim de satisfazer as necessidades sociais e atender aos encargos públicos do orçamento, o que, na maioria das

¹⁸ ALENCAR, Romero Auto de. Op. Cit., p. 157.

¹⁹ RÍOS, Rodrigo Sánchez. Op. Cit., p. 87.

²⁰ RÍOS, Rodrigo Sánchez. Op. Cit., p. 26.

vezes, não vem efetivamente a acontecer, porém não se trata de ponto a ser analisado no trabalho em tela.

3.2 A SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO DURANTE O REGIME DE PARCELAMENTO

Conforme já mencionado, o referido artigo 9º prevê a suspensão da pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/1990, e nos artigos 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

Recentemente, a Lei 12.382/11 regulamentou a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária nos casos de parcelamento do débito, em seu artigo 6º, nos exatos termos:

Art. 6º. O art. 83 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 1º a 5º, renumerando-se o atual parágrafo único para § 6º:
 “Art. 83.
 (...)
 § 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.
 (...)
 § 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.
 (...)”

Segundo essa nova regulamentação, a pretensão punitiva do Estado em relação aos crimes fiscais, durante o regime de parcelamento, será suspensa desde que o pedido tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. Uma vez que a pessoa física ou jurídica deixa de realizar o pagamento do parcelamento, então não há mais que se falar em obstáculo à operacionalização do processo criminal.

O pagamento direto, previsto no parágrafo 2º, do artigo 9º, da Lei 10.684/2003, todavia, não foi afetado, podendo ser realizado a qualquer tempo, mesmo após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória.

De qualquer modo, observa-se tanto no instituto da extinção da punibilidade dos crimes fiscais quanto na suspensão da pretensão punitiva do Estado o escopo arrecadatório das medidas, que priorizam, acima de tudo, o recebimento dos valores aos cofres públicos.

4 CONCLUSÃO

Diante de tudo que foi exposto, observa-se que tanto a criminalização do comportamento que viola o dever jurídico estabelecido na lei tributária quanto o instituto da extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária almejam garantir o efetivo recebimento dos valores a título de tributo aos cofres públicos.

Nesse sentido, é possível concluir que se criminaliza a conduta de suprimir ou reduzir tributo a fim de que, por meio dos institutos da prevenção geral e especial do direito penal o contribuinte se sinta compelido a realizar o pagamento aos cofres públicos. Se, por outro lado, o tributo vem efetivamente a ser suprimido ou reduzido, o sujeito ativo do delito depara-se com o benefício previsto no artigo 9º da Lei 10.684/2003, que garante a extinção da punibilidade no caso de pagamento integral dos débitos tributários.

Com a previsão consubstanciada no referido artigo 9º, permite-se a extinção da punibilidade em relação aos crimes tributários a qualquer momento, inclusive após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória. Basta, portanto, como já mencionado, que haja o pagamento integral dos débitos tributários que tenham sido objeto de redução ou supressão. Porém, quem não pode efetuar o referido pagamento, acaba por ficar sujeito às penas impostas.

Observa-se, assim, como outro aspecto crítico, um tratamento diferenciado para o delinquente comum e o que comete um crime contra a ordem tributária. Se o agente possui recursos financeiros para efetuar o pagamento direto ou o parcelamento, sendo este antes do recebimento da denúncia, então realizará o pagamento e não se submeterá ao constrangimento das penas previstas.

REFERÊNCIAS

ALENCAR, Romero Auto de. **Crimes contra a ordem tributária: legitimidade da tutela penal e inadequação político-criminal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.** São Paulo: Impactus, 2008.

BRASIL. Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964. **Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4357.htm>. Acesso em: 15 ago. 2010.

_____. Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965. **Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 15 ago. 2010.

_____. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. **Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L8137.htm>>. Acesso em: 15 ago. 2010.

_____. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. **Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/Ant2001/lei924995.htm>>. Acesso em: 15 ago. 2010

_____. Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. **Institui o Programa de Recuperação Fiscal - Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/Ant2001/lei996400.htm>>. Acesso em: 22 ago. 2010.

_____. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. **Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/2003/L10.684.htm>>. Acesso em: 21 ago. 2010.

_____. Sumula. 560. **A extinção de punibilidade, pelo pagamento do tributo devido, estende-se ao crime de contrabando ou descaminho, por força do art. 18, § 2º, do Decreto-Lei 157/1967.** Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=560.NUME.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 15 ago. 2010

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Direito Tributário – Linguagem e Método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

FRANCO, Alberto Silva; STOCO, Rui. **Leis penais especiais e sua interpretação jurisprudencial**. 7. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, v.1

HUGO, Maicon Guedes. **Política criminal no direito penal tributário: uma abordagem pela descriminalização substitutiva utilizando o direito administrativo sancionador**. 2007. 173 p. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba.

PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico penal e Constituição**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

_____. **Curso de direito penal brasileiro: parte geral: arts. 1 a 120**. 8. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

_____. **Direito penal econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das causas de extinção da punibilidade nos delitos econômicos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. **O crime fiscal**. Porto Alegre: Fabris, 1998.

SANCTIS, Fausto Martin de. **Direito penal tributário: aspectos relevantes**. Campinas: Bookseller, 2005.