

**XXIV CONGRESSO NACIONAL DO  
CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM  
HELDER CÂMARA**

**DIREITO PENAL E CONSTITUIÇÃO**

**BARTIRA MACEDO MIRANDA SANTOS**

**LUIZ GUSTAVO GONÇALVES RIBEIRO**

**MATHEUS FELIPE DE CASTRO**

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – Conpedi**

**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

#### **Conselho Fiscal**

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

**Representante Discente** - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

#### **Secretarias**

**Diretor de Informática** - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

**Diretor de Relações com a Graduação** - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

**Diretor de Relações Internacionais** - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

**Diretora de Apoio Institucional** - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

**Diretor de Educação Jurídica** - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

**Diretoras de Eventos** - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

**Diretor de Apoio Interinstitucional** - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

---

D598

Direito penal e constituição [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/  
FUMEC/Dom Helder Câmara;

coordenadores: Bartira Macedo Miranda Santos, Luiz Gustavo Gonçalves Ribeiro, Matheus  
Felipe De Castro – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-098-5

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito penal. 3.  
Constituição. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara (25.  
: 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34



**XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC  
/DOM HELDER CÂMARA**

**DIREITO PENAL E CONSTITUIÇÃO**

---

**Apresentação**

Segue a apresentação de trabalhos que nortearam as discussões do GT de Direito Penal e Constituição por ocasião do XXIV Congresso Nacional do Conpedi, em Belo Horizonte/MG. Os textos, ecléticos que são, trazem contornos críticos e modernos acerca da pena e das categorias dogmáticas do crime e apresentam, à luz da realidade, propostas transformistas para uma maior e melhor adequação do direito penal às demandas sociais.

Como legado, fica a ideia de que o direito penal, como espécie de controle social de caráter formal e residual, carece de transformações legislativas e, sobretudo, hermenêuticas, que tragam maior legitimidade à imposição de sanções mais adequadas e humanas, segundo o paradigma constitucional presente no título do próprio Grupo de Trabalho.

Mas não é só, pois a leitura dos textos traz a boa perspectiva de que os autores estão atentos não só à violência que se apresenta ao direito penal, mas também àquela que ele mesmo proporciona com a imposição de penas inadequadas e desproporcionais, o que, em âmbito prognóstico, deverá contribuir para práticas que venham a construir um direito penal mais condizente aos reclamos sociais e à própria Constituição. Afinal, a sociedade hodierna, complexa e plural, carece de novas e mais adequadas práticas que não estejam ancoradas em velhas e ultrapassadas premissas e tradições.

Que venham os bons frutos do livro que ora se apresenta.

Belo Horizonte, novembro de 2015.

LUIZ GUSTAVO GONÇALVES RIBEIRO

BARTIRA MACEDO DE MIRANDA SANTOS

MATHEUS FELIPE DE CASTRO

# A RELATIVIZAÇÃO DO JUÍZO DE REPROVABILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

## THE RELATIVIZATION OF THE REPROACH JUDGMENT IN TAX CRIMES

Layanna Maria Santiago Andrade

### Resumo

O presente artigo discorre acerca das diversas finalidades da pena e seus variados sistemas, no intuito de demonstrar que a penalização dos ilícitos tributários é descabida e desproporcional, sobretudo sob a ótica do atual cenário globalizado. Para tanto, o estudo utiliza-se do método dedutivo, através da técnica de pesquisa bibliográfica. Desta feita, levando em consideração o grau de reprovabilidade do infrator das normas tributárias, a natureza patrimonial do bem jurídico protegido, bem como a extinção da punibilidade pelo pagamento, busca-se comprovar a ausência de dignidade penal nos crimes contra a ordem econômica. Com foco nesse mesmo objetivo, sugere-se, ainda, medidas imprescindíveis para coibição de tais crimes, a exemplo do investimento na gestão tributária, sem olvidar que a legislação civil, administrativa e própria normatização tributária são suficientemente capazes de prevenir e reparar os danos causados pelo crimes econômicos, por serem estritamente pecuniário.

**Palavras-chave:** Ilícitos tributários, Função social da pena, Dignidade penal, Juízo de reprovabilidade

### Abstract/Resumen/Résumé

This article reflecting on the various purposes of punishment and its various systems, in order to demonstrate that the penalty for tax offenses is inappropriate and disproportionate, especially from the perspective of the modern global scenario . In this order, the study used the deductive method, through the technical literature. This time, taking into account the degree to disapprove of that criminal tax laws, the patrimonial nature of the legal interests protected, and the extinction of the criminality of the payment to buy the lack of dignity in the penal crimes against the economy. Finally, it is also suggested essential measures like that investment in tax administration and further, taking into consideration the civil laws, administrative and even tax is sufficiently able to prevent and repair damage caused by economic crimes, because they are strictly monetary.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Criminal tax law, Social function of punishment, Dignity criminal, Reproach judgment

## INTRODUÇÃO

O presente estudo gira em torno do juízo de reprovabilidade dos ilícitos tributários, em uma análise da função da pena em tais crimes. A cumprir tal mister, faz-se uma abordagem contrapondo a natureza jurídica dos ilícitos financeiros, estritamente patrimonial, e sua atual forma de punibilidade, na tentativa de demonstrar que a sanção penal, em tais ilícitos, principalmente por meio da restrição da liberdade é demasiadamente inadequada e desproporcional. Sugerindo assim, outros mecanismos de prevenção e reparação.

Para atingir o objetivo proposto, o artigo divide-se em cinco partes, sendo a final, expostas as conclusões. A pesquisa utiliza o método dedutivo, especificamente a técnica de pesquisa bibliográfica.

*A priori*, faz-se uma explanação acerca das sanções de natureza administrativa e criminal, no sentido de, não apenas fazer distinções quantitativas ou valorativas entre essas, mas sim, de comprovar que a própria Administração Tributária, possui condições de garantir o respeito a suas normas, sem que seja necessário se socorrer ao Direito Penal, que por seu caráter subsidiário e fragmentário, deve ser a última *ratio*.

Em seguida, ancorando-se nas diversas teorias acerca da finalidade da pena, expõe-se, em breves notas, o processo de humanização do sistema penal, e conseqüentemente a incompatibilidade das sanções criminais nos ilícitos econômicos, a fim de demonstrar que estas últimas, devem ser resguardadas aos casos de excepcionalidade.

Desta feita, considerando o grau de reprovabilidade da conduta do agente ativo dos crimes tributários, que na maioria das vezes é encarada pela própria coletividade como mero negócio, bem como, o bem jurídico a ser protegido, qual seja o tributo, a arrecadação, resta claro que não mereceria receber a chancela da dignidade penal.

Nessa toada, longe de se defender um abolicionismo penal, ou um estado de impunidade, busca-se apenas comprovar que outras formas de punição, seja através do Direito Civil, do Direito Administrativo, se mostram mais eficazes para a recomposição das relações jurídicas.

Inclusive sensível a isso, a doutrina, a jurisprudência, acompanhada da legislação preveem a extinção da punibilidade dos crimes tributários, a qualquer tempo, pelo pagamento. Não havendo mais, como insistir na penalização (sanção criminal) em tais casos, sobretudo se atentos ao cenário internacional hodierno, em que a evasão de divisas vem sendo encarada como conduta atípica em prol da própria subsistência do sistema financeiro.

## 1. DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL: SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

É cediço que para fins didáticos o Direito foi fracionado em diversos ramos, no intuito de facilitar a explicação e compreensão do seu complexo conteúdo, em que pese, saibamos que o Direito seja uno. Semelhante ocorre, ao se tentar sistematizar as normas penais relacionadas ao descumprimento da obrigação tributária, em que se convencionou a classificação divisória em Direito Tributário Penal (sanções tributárias) e Direito Penal Tributário (sanções criminais)<sup>1</sup>.

O Código Tributário Nacional prevê obrigações principais e acessórias (art. 113, CTN) destinadas ao contribuinte responsável, contudo essas nem sempre são cumpridas de forma espontânea, caracterizando dessa forma as infrações.

Com essas considerações, expendidas, é preciso ter em mente, para a compreensão da função social da pena nos ilícitos contra a ordem econômica, que o próprio CTN estabelece em seu art. 113, §3º, que “*A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária*”.

Em uma interpretação sistemática com as diretrizes apontadas por tal diploma normativo, o não cumprimento das obrigações principais, deveria também ser penalizado pecuniariamente, ainda que imbuídos de alguma fraude, e não ser imposta uma sanção penal, mormente, se tolhedora da liberdade dos indivíduos. Fazendo com que o plus da interferência penal se mostre por deveras excessivo e desnecessário.

Soma-se a isso que a própria Administração Pública possui mecanismos para coagir o contribuinte ao devido pagamento, ou seja, para impor a observância das normas financeiras, através de sanções oriundas da condenação em um processo administrativo, aplicadas, portanto pelo Executivo.

Variadas são os tipos de sanções tributárias, que se mostram adequadas aos seus ilícitos, posto que de caráter essencialmente patrimonial, tais como “as limitações dos incentivos fiscais (interdições); proibições de contratar com o Poder Público; a apreensão e o perdimento de mercadorias; sujeição a sistema especial de fiscalização, e o arbitramento da base calculo” (ANDRADE FILHO, 2004, p.39).

---

<sup>1</sup> Doutrinariamente, porém, surgem vozes dissonantes acerca de tal divisão. Confira-se: “No crime fiscal alguns vêem “Direito Penal Tributário” e, outros, “Direito Tributário Penal”. Não me parece próprio, porém, dividir-se o Direito Penal para fazê-lo, v.g., Administrativo Penal, isto é, se o transformando em mero atributo de casa um dos demais ramos do Direito”. (MACHADO, 1985, p. 259)

Colaciona-se ainda outras modalidades de sanções tributárias:

- 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 moratório: 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 moratório (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 tributária 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). (MARTINS, 1993, p.397-398)

Com o avanço tecnológico, maiores mecanismos são disponibilizados ao Fisco com a finalidade de se prevenir os variados casos de ilícitos financeiros, como por exemplo, a existência de bancos de dados digitais, com a possibilidade de cruzamento de informações, contribuindo para uma maior fiscalização.

Contudo, deve-se investir na otimização da gestão tributária, com algumas medidas, dentre outras: capacitação e treinamento dos agentes fiscais, direcionamento de recursos materiais e tecnológicos, atualização do cadastrado fiscal continuamente, rapidez na cobrança, com um imediato monitoramento, para que a recuperação do crédito público se torne menos dispendiosa tanto para a sociedade, como para os membros que a compõe (contribuintes). “Uma administração tributária dinâmica, racional e eficiente conduzirá à redução de custos operacionais na arrecadação de tributos, concorrendo para a formação de uma conjuntura capaz de propiciar o alívio da pressão tributária que, entre nós, atinge níveis críticos”. (HARADA, 2001, p. 396).

O CTN aponta nos artigos 194 a 208, algumas garantias, para que a Administração Pública, consiga atingir seus fins, otimizando a arrecadação, que compreende: “Fiscalização”, “Dívida Ativa” e “Certidões Negativas”.

Nessa toada observa-se que não há justificativa para a utilização do Direito Penal, que deveria ser a última *ratio*. “A hiperinflação de leis penais e, sobretudo – o que é seu conseqüente – a instabilidade da ordem jurídico-penal em concreto respondem, em parte, por um descrédito na segurança pública”. (DIP; MORAES, 2004, p. 221).

Nesse diapasão, é que se impõe ao Estado, um eficaz controle em todas as etapas do procedimento arrecadatório, que vão desde a criação das leis, passando pelo lançamento

tributário, fiscalização, cobrança por via administrativa, até a cobrança executiva fiscal. Evitando-se que se estenda à condenação criminal.

## **2. DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO: SANÇÕES CRIMINAIS**

Em síntese, pode-se definir a pena como a resposta estatal à infração penal. Ou seja ante a prática de um fato típico, ilícito e culpável, há a possibilidade do Estado exercer o seu *ius puniendi*. (GRECO, 2006, p. 519).

No campo do Direito Tributário, surge a pena ante a rejeição que as normas fiscais, por excelência, causam aos contribuintes, desde os primórdios, por coagi-los ao devido pagamento dos impostos, diminuindo-lhes o patrimônio particular.

Diante da voraz fome arrecadatória do Estado, as infrações tributárias passaram a ter tratamento penal, com o advento da Lei nº. 4729/65, que tipificou a prática da sonegação fiscal, impondo sanções mais rigorosas. Todavia, era visível a preferência pela aplicação de multas pecuniárias, administrativamente impostas, ao processo criminal.

Finalmente, sem grandes inovações e com igual objetivo de impedir a evasão de receitas, foi editada a Lei nº. 8137/90 que “ao lado de algumas outras normas esparsas e de decretos regulamentadores, que, ao lado do Código Tributário Nacional e do Código Penal, compõem o arcabouço de um Direito Penal Tributário”. (ANDRADE FILHO, 2004, p. 36).

Expendido acerca do surgimento do Direito Penal Tributário, mister se faz proceder uma análise em torno do processo de humanização do sistema penal, a fim de que se possa compreender a importância da pena atingir sua função social, bem como, da necessidade de se impor limites à utilização da sanção penal, em crimes de natureza tributária.

A princípio vigorava um sistema de penas cruento causando um verdadeiro sensacionalismo, onde as pessoas pagavam com seu próprio corpo pelos delitos causados. Foucault descreve bem tal cenário que se estendeu da Antiguidade até meados do século XVII. (FOUCOUT, 1999, p. 9). Esse atributo aflitivo da pena, a partir do Iluminismo começou a ser repensado, na medida em que as penas são dirigidas a seres humanos, dotados de uma dignidade, portanto. Sobressaem nesse período os pensamentos de Beccaria, autor “Dos Delitos e das Penas”, cuja leitura é, até hoje, obrigatória aos acadêmicos de direito.

Seguindo essa trilha evolutiva das penas, temos que “um Estado que procura ser garantidor dos direitos daqueles que habitam em seu território deve, obrigatoriamente,



encontrar limites ao seu direito de punir” (GRECO, 2006, p.519), em obediência, inclusive, ao disposto nos artigos 5º, incisos XLVII e XLIX, ambos da Constituição Federal de 1988, que rezam.

Essa limitação ao *jus puniendi* deve ser mais rigorosa, nos delitos marcados pela singularidade de serem essencialmente patrimoniais, tais como os crimes econômicos financeiros. Não se deseja diminuir a potencialidade de tais crimes para a sociedade, porém a forma que impõe o seu sancionamento é muito mais preocupante e gravosa para toda humanidade, diante do imenso e árduo percurso que foi preciso percorrer para alcançarmos uma pena digna e proporcional.

Hodiernamente, em que pese, ter havido um progresso em relação aos mecanismos de punição, presencia-se uma fase anacrônica, onde se apregoa a criação de penas totalmente incompatíveis com a infração cometida. Isso se vislumbra de forma mais cristalina, na esfera dos delitos financeiros, em virtude da elevação dos crimes de tal natureza, com a formação de quadrilhas cada vez mais especializada, que provocam irreversíveis crateras na economia brasileira, aterrorizando a coletividade.

Porém, o aumento das infrações tributárias trata-se de uma problemática política pública e, sobretudo de fiscalização.

Manipula-se, contudo a penalidade por se tratar da resposta mais rápida e fácil a ser dada à coletividade, ao invés da implementação de políticas públicas para diminuir as desigualdades sociais, bem como para aprimorar outros mecanismos de controle da sociedade, a exemplo da educação, da família, etc.

Assim frente ao cenário de crise ético-moral, do nosso país, que aliada à falta de punibilidade adequada (por meios de sanções civis e administrativas, por exemplo) ao longo dos anos fez com que o Direito Penal, indo de encontro totalmente com seu caráter subsidiário e fragmentário, se tornasse um instrumento mais barato para apaziguar uma sociedade em estado patológico.

### **3. A FUNÇÃO DA PENA NOS CRIME CONTRA A ORDEM ECONÔMICA**

As teorias absoluta (retributivas)<sup>2</sup> e relativa (prevenção), assim conceituadas por Ferrajoli (2002, p. 47), foram desenvolvidas no intuito de estabelecer a finalidade da pena.

---

<sup>2</sup> A teoria da retribuição não encontra o sentido da pena na perspectiva de algum fim socialmente útil, senão em que mediante a imposição de um mal merecidamente se retribui, equilibra e espia a culpabilidade do autor pelo

De plano, defende-se que a teoria da retribuição deve ser afastada, sobretudo no que tange aos crimes econômicos, pois busca somente a satisfação daqueles que se deleitam com o constrangimento do acusado, ante a sua prisão, consubstanciando um nítido retrocesso ao sistema penal.

No que diz respeito à teoria relativa, subdivide-se em prevenção geral (negativa e positiva) e prevenção especial (negativa e positiva), baseia-se, praticamente, na prevenção geral por intimidação ou negativa (HASSEMER, 1993 p.34)<sup>3</sup>

Destarte, considerando o perfil dos infratores de tais ilícitos, seres aptos à convivência social, a sanção penal, principalmente, no que tange à carcerária, não estaria cumprindo a finalidade de prevenção social. (EISELE, 1998, p.93). Não justificando, conseqüentemente, em tais hipóteses, sacrificar o bem maior do indivíduo, que juntamente com a vida, é a liberdade, ainda que essa seja uma típica decisão contramajoritária.

E ainda, levando em conta o cenário carcerário do Brasil, pena privativa de liberdade surte seu efeito reverso, tendo em vista que os condenados pela prática de infrações tributárias, quando não passam ao arrepio da lei, deixam as celas “graduados” na prática do crime.

Por sua vez, o Código Penal no artigo 59 traz as finalidades que a pena devem perseguir, quais sejam, a de reprovação e de prevenção do crime, em razão disso “podemos concluir pela adoção, em nossa lei penal, de uma teoria mista ou unificadora da pena” (GRECO, 2006, p. 526). Esta, contendo características das teorias acima colacionadas, reitera-se aqui as críticas a elas expendidas.

Em que pese, o CP (art.59) e a própria jurisprudência do STF tenham dado equivalente ênfase às finalidades retributiva e preventiva, nos dias atuais, só se concebe o estudo de qualquer ramo do Direito à luz da função social, sendo assim, imprescindível que a

---

fato cometido. Se fala aqui de uma teoria “absoluta” porque para ela o fim da pena é independentemente, “desvinculado” de seu efeito social. A concepção da pena como retribuição compensatória realmente já é conhecida desde a antiguidade e permanece viva na consciência dos profanos com uma certa naturalidade: a pena deve ser justa e isso pressupõe que se corresponda em sua duração e intensidade com a gravidade do delito, que o compense. (ROXIN, 1997, p. 81-82).

<sup>3</sup> “Existe a esperança de que os concidadãos com inclinações para a prática de crimes possam ser persuadidos, através da resposta sancionatória à violação do direito alheio, previamente anunciada, a comportarem-se em conformidade com o Direito; esperança, enfim, de que o Direito Penal ofereça sua contribuição para o aprimoramento da sociedade”. (HASSEMER, 1993 p.34). Porém cumpre registrar que: “A intimidação como forma de prevenção atenta contra a dignidade humana, na medida em que ela converte uma pessoa em instrumento de intimidação de outras e, além do mais, os efeitos dela esperados são altamente duvidosos, porque sua verificação real escora-se necessariamente em categorias empíricas bastante imprecisas, tais como: - o inequívoco conhecimento por parte de todos os cidadãos das penas cominadas e das condenações (pois o do contrário o Direito Penal não atingiria o alvo que ele se propõe) e - a motivação dos cidadãos obedientes à lei a assim se comportarem precisamente em decorrência da cominação e aplicação de penas (pois do contrário o Direito Penal como instrumento de prevenção seria supérfluo). (HASSEMER, 1993 p.34-35).

pena cumpra a finalidade social, orientada para produzir seus efeitos na sociedade a qual se destina, restaurando-se o quadro de pacificação ante a existência do evento delituoso<sup>4</sup>.

A discussão acerca da função social da pena ganha maior dimensão nos delitos contra a ordem financeira, por ficarem adstritos à esfera patrimonial, não sendo crível a intervenção penal que deve ficar resguardada aos casos excepcionais.

Dessa maneira, frente a tais infrações, não há dúvidas de que muito mais que meras respostas ao crime, espera a sociedade solução. Solução para problemáticas igualmente de ordem econômica: carência de remédios, falta de médicos, e professores qualificados, de boas escolas e hospitais públicos etc. Mostrando-se, portanto, a multa pecuniária muito mais eficaz ao restabelecimento das relações jurídicas, afetadas pelas fraudes tributárias. De nada adianta, insistir no fetichismo de que o Direito Penal, principalmente, por meio da privação da liberdade, seja o método universal para a resolução de todas as patologias sociais.

#### **4. GRAU DE REPROVABILIDADE DA CONDUTA DO AGENTE NOS ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS**

Como já se pode notar, a problemática da função da pena nos ilícitos tributários, passa pela exata definição do grau de reprovabilidade da conduta do agente. Pois, se no meio social em que está inserido, por mais que a lei tipifique a conduta e comine pena em abstrato severa, a conduta praticada não é socialmente tida por reprovável, a mera fixação da pena não atingirá qualquer dos desideratos do Direito Penal.

Desde o desenvolvimento da Teoria Finalista da Ação, na década de 1930, ancorado por Welzel houve uma reordenação dos elementos volitivos, intelectuais e normativos atinentes ao tipo, que passa a conter o dolo e a culpa (integrando a conduta), antes residentes na culpabilidade (DAMÁSIO, 2002). Dessa forma, a culpabilidade, passa a ser “juízo de reprovação pessoal levantado contra o autor pela realização de um fato contrário ao direito,

---

<sup>4</sup> Sobre a função social da pena, entende-se: “Não basta a retribuição pura e simples, pois, nada obstante a finalidade mista acolhida pelo sistema penal brasileiro, a crise do sistema prisional transforma pena em castigo e nada mais. A pena deve atender aos anseios da sociedade, consistentes na tutela dos bens jurídicos indispensáveis para a manutenção e o desenvolvimento do indivíduo e da coletividade, pois só assim será legítima e aceita por todos em Estado Democrático de Direito, combatendo a impunidade e recuperando os condenados para o convívio social” (MASSON, 2010, p. 529).

embora houvesse podido, atuar de modo diferentemente de como o fez” (BITTENCOURT, 1997, p.170)

A culpabilidade, em sua concepção estritamente normativa, passou a ser reprovabilidade. Reprovabilidade, anote-se, para os fins teleológicos do Direito penal, que não pode ser apenas normativa, mas igualmente social.

Nesse contexto, onde o fato é acentuado, compreender legítima — ainda que fora dos limites concretos da fixação judicial da pena — uma eventual exacerbação da pena privativa de liberdade ao sujeito, é ferir o princípio da isonomia, em seu elemento mais recôndito: todos são humanos, igualmente.

As diferenças sociais, de motivação e de compreensão da ilicitude do fato, além dos reflexos sobre o bem jurídico tutelado devem restar contidas no cálculo da fixação da pena em concreto, após o devido e regular processo penal, sem exacerbações que possam levar à incongruência de se punir a pessoa do criminoso e não o crime pelo mesmo cometido. Nesse toada, é preciso se afastar ao máximo do conceito funcional de culpabilidade, proposto por Jakobs (1997, p. 581).

Do contrário, acaba por funcionar a pena, somente para manter a autoridade do Direito Penal, ou sejam “[...] mais como ameaça que como instrumento repressivo implacável. Onde, importa mais arrecadar que punir penalmente o autor do crime. Utilitarismo em lugar de uma visão kantiana ou hegeliana, que não abriam mão do castigo penal nunca” (GOMES, 2002, s/d).

Injustificável é a supressão de garantias individuais, somente para se reafirmar o ordenamento jurídico, a contribuir para o desenvolvimento do inconstitucional “Direito Penal do Autor (Inimigo)”, defendido pelo já conhecido Jakobs.

Tão saltante é o absurdo de tal teoria, que até mesmo os tradutores da obra de Jakobs não contiveram as devidas críticas, e advertem que o Direito Penal do Autor “abriga dois fenômenos criminais: o simbolismo do direito Penal e o punitivismo expansionista, capaz de agregar, num mesmo ninho, o conservadorismo e o liberalismo penal” (JAKOBS; MELIÁ, 2005, p. 17).

Em prol de um Direito Penal da Sociedade (com assim deve ser) e, levando em consideração o grau de reprovabilidade da conduta do agente, se, encarada a problemática, em questão, de acordo com o histórico júris-cultural brasileiro, ao contrário, do que em uma análise mais apressada e utópica, possa parecer, a sanção pecuniária se mostra a dotada de maior efetividade, evitando até mesmo que os delitos fiscais quedem impunes.

Raríssimos são os casos, se é que existe algum, da prisão surtir efeito, por serem os infratores das normas tributárias, pessoas detentoras de riqueza e poder, muito bem “socializadas”, sempre acabam encontrando na própria legislação penal uma maneira de ludibriá-la, por mais rígidos que sejam seus dispositivos, por mais que apresentem métodos de punição cruentos.

Os mais precipitados, concluirão, que se trata da redenção do Direito Penal aos criminosos, na realidade corresponde à mera aplicação do princípio da individualização das penas.

A adequação da pena ao autor do fato delitivo vem sido buscada pelo legislador moderno, constatação essa observada, a título de exemplificação cita-se a alteração do artigo 282 do CPP pela Lei nº 12.403/2011, que ao dispor “Da Prisão, Das Medidas Cautelares e Da Liberdade Provisória”.

Tal novel legislativo, também confirma o argumento de que a pena privativa de liberdade deva ser resguardada para os casos excepcionais, tais como àqueles que envolvam grave ameaça, violência, etc. Consoante se observa na redação do artigo 313, CPP.

Dispõe ainda que “a prisão preventiva será determinada quando não for cabível a sua substituição por outra medida cautelar” (art. 282, § 6º, CPP). Sugerindo posteriormente (art. 319, CPP), outras medidas cautelares diversas da prisão, que inclusive poderiam ser aproveitadas aos delitos financeiros (quando não despenalizados), por serem desprovidos de qualquer periculosidade social. Onde “a concepção que o agente possui acerca da conduta que pratica é a de se tratar de mero negócio”, muitas vezes compartilhada com a própria coletividade (EISELE, 1998, p. 26).

Em tal linha de pensamento, busca-se abandonar o modelo de Estado Policial, para se galgar métodos mais eficazes e menos dispendiosos para o Estado, e o mais importante, fazendo com que a pena atinja sua função social.

Tem se registrado que o Direito Penal é convocado na esfera tributarista para assegurar tão somente a função arrecadatória da Administração Pública, quando na verdade outros mecanismos seriam mais eficazes para reprimir e até mesmo evitar ilícitos de natureza econômica, sem que seja necessário transformar a Justiça Criminal num verdadeiro balcão de cobrança de dívidas fiscais, tal como ocorre ao se estabelecer a pena de prisão para os sonegadores fiscais, medida essa comprovadamente sem sucesso, diante dos assustadores índices de crescimento dos crimes de “colarinho branco”, tão noticiados pela mídia.

Ao revés do que ocorre na prática, deveria ser assegurada a observância dos valores e objetivos tipificados no artigo 170, caput, c/c o parágrafo único desse mesmo dispositivo, da Carta Magna, posto que fundantes da própria ordem econômica e financeira.

Desta feita, tem-se notado, que a legislação tipificadora dos ilícitos financeiros, longe de cumprir seu mister, qual seria: de proteger a ordem econômica, atua como verdadeiro meio de cogência aos contribuintes, fazendo-lhes com que se submetam á normas arbitrariamente impostas pelo Fisco, até mesmo de inconstitucionalidade patente.

Longe de se defender um ordenamento jurídico conivente com as condutas reprováveis dos infratores, demonstra-se apenas que não se justifica a privação de liberdade, quando uma sanção invasiva no patrimônio do sonegador, seria muito mais eficaz e compatível com objetivo do sistema normativo e da ordem financeira.

Comprova-se destarte, diante da realidade brasileira, que à pena pecuniária, em tais crimes, seria mais rentável aos cofres públicos, bem como, dotada de maior efetividade, pois, “[...] não é a pena endurecida de prisão que diminuirá a criminalidade. Já está desgastada a afirmação de que a cadeia apenas destrói um pouco mais o ser humano. Gasta-se muito mais para piorar as pessoas, com o sistema carcerário” (PEDROSA, 2002, p. 246-247).

Há situações, amparadas na própria previsão legal, em que poder punitivo, hoje pertencente ao Estado (imparcial), queda-se anestesiado, ou seja, há a impossibilidade de aplicação e execução da penalidade, apesar do cometimento da prática criminosa, é o que a doutrina denomina de Extinção da Punibilidade.

Trata-se de um marco na história do Direito Penal, que refletirá na esfera tributária, no que diz respeito aos seus ilícitos, contudo não foi assim em tempos passados.

Atualmente, é sedimentado, o entendimento de que o rol das causas extintivas de punibilidade elencadas no artigo 107 do Código Penal é meramente exemplificativo (NUCCI, 2009), encontrando-se assim diversas outras causas na legislação especial, a exemplo do “pagamento do tributo ou contribuição social nos crimes contra a ordem tributária [...]” (MASSON, 2010, p.830).

Nessa toada, hodiernamente, não restam quaisquer dúvidas quanto à possibilidade da extinção da punibilidade dos crimes econômicos pelo seu respectivo pagamento, mesmo porque o único momento em que restou obstacularizada tal hipótese foi durante a vigência da Lei nº 8.383/91(art. 98), logo em seguida revogada pela Lei nº 9.249/95, restaurando-se a causa extintiva de punibilidade, inclusive, para os processos já transitados em julgado à época, consoante o princípio da retroatividade da lei penal mais benéfica ao réu inculpada no art. 5º, XL, da Lei Maior.

A priori, a causa extintiva ficou restrita ao período antecedente ao recebimento da denúncia, conforme estabelecido no art. 14 da Lei 8.137/90: “Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º e 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.

No mesmo sentido, seguiu o art. 34 da Lei nº 9.249/95, em sua literalidade: “Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137/90 e na Lei nº 4.729/65, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.

E ainda, a Lei nº 9.964/00 no seu art. 15, §3º, que institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis I.

Com o advento da Lei n. 10.684/03, passou a ser causa extintiva de punibilidade o pagamento em qualquer fase processual, ainda que após o recebimento da denúncia.

Esse é o melhor entendimento tendo em vista que a função da pena em tal caso seria de forçar o contribuinte a pagar o tributo, não havendo motivos para impor limitação temporal para que se efetue o pagamento, no sentido de extinguir a punibilidade. Do contrário seria até mesmo um desestímulo ao cumprimento da obrigação tributária, nas hipóteses em que tivesse ocorrido o recebimento a denúncia. “A sanção penal é invocada pela norma tributária para fortalecer a ideia de cumprir a obrigação fiscal, tão-somente. A par disso, conclui-se que o interesse do Estado está em que se efetue o pagamento do débito. A intenção do agente de sonegar imposto pouco importa. Satisfazendo ele o interesse do Estado, que é a quitação do tributo, a sua conduta perde o valor” (PAULINO, 1999, p.128-129).

Indo mais além, Machado (s/d) chega a afirmar que o pagamento do débito tributário atinge inclusive a pretensão executória, ou seja, extingue a punibilidade mesmo após o trânsito em julgado.

Salienta-se ainda, que o termo pagamento deve ser entendido em seu sentido amplo, compreendendo assim todas formas de extinção do crédito tributário elencadas no artigo 156, do CTN.

E mais, havendo ou não parcelamento prévio da dívida, caso o contribuinte efetive seu pagamento integral, mesmo após a denúncia, deve haver a extinção da possibilidade, sendo este, o assentado pelo STF (HC 81929, Relator(a): Min. Sepúlveda Pertence, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Cezar Peluso, Primeira Turma, julgado em 16/12/2003, DJ 27-02-2004 pp-00027 ementa vol-02141-04 pp-00780)<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Dessa forma o pensamento dos ilustres ministros do STF parecem se inclinar para uma despenalização completa dos crimes tributários, na medida em que o parcelamento e o pagamento integral dos mesmos em

Assim, não faz sentido, insistir na prisão do contribuinte, ainda que em casos de sonegação, tendo em vista que o simples pagamento é causa apta a extinguir a punibilidade, até mesmo depois do recebimento da denúncia, pois o que interessa para o Estado não a ressocialização do infrator, consoante já demonstrado em linhas pretéritas, mas sim restituir aos cofres públicos a quantia não paga, desviada.

Tal posicionamento deve permanecer, mesmo com a chegada da Lei nº 12.382/2011, na medida em que não modificou, seja de maneira expressa ou implícita, o conteúdo da temática, sobretudo na melhor interpretação, com princípio do *in dubio pro reu* (MACHADO, 2011, s/p).

Diante do exposto, ainda que haja vozes dissonantes, indubitável que o pagamento mesmo após a denúncia extingue a punibilidade, e, até uma por consequência lógica, resta inadmissível o sacrifício da liberdade em face dos ilícitos contra a ordem.

Do contrário, estaríamos forçando uma imposição extrema da pena, corroborando para um “Direito Penal do Inimigo” da Alemanha nazista, cuja função seria unicamente de resguardar o império do Sistema normativo, visão esta totalmente incompatível, sobretudo na esfera tributária, cujas obrigações são essencialmente de natureza patrimonial.

No casos dos crimes financeiros, mister salientar, ainda, que a responsabilidade pelo fato criminoso ultrapassa a pessoa do infrator, alcançando, inclusive, o próprio ente estatal, neste caso, personificado pelo Fisco, que muito longe de encontrar a perfeição, com sua ferocidade arrecadatória acaba a propiciando a prática de fraudes tributárias, a exemplo da sonegação fiscal.

Nesse diapasão, mais uma vez, comprova-se que outros meios alternativos e menos rígidos, para se alcançar o fim primário da arrecadação e o da pacificação da sociedade, se mostram mais eficazes e passam pelo crivo da racionalidade moderna, a exemplo, da facilitação para o pagamento dos tributos, de planejamento e concretização de medidas governamentais incisivas, no intuito de diminuir a alta carga tributária, atualmente, quase insuportável pelos contribuintes, bem como, a própria extinção da punibilidade, pelo pagamento (verdadeiro estímulo ao cumprimento das obrigações financeiras).

Consoante defendido e aqui se reitera, o Direito Penal deve resguardar sua incidência para a proteção dos valores mais fundamentais da vida em comunidade, especificando com

---

qualquer momento, teria o condão de sobrepujar os efeitos penais, consagrando mais uma vez o princípio do non olet (dinheiro não tem cheiro) que consiste em regra geral tributária anti-elisão, o que atende aos interesses arrecadatórios cada vez mais pujantes do Fisco, em detrimento da moralidade administrativa. (NIGRO, 2004, s/p).



parcimônia os bens jurídicos que devem merecer sua tutela, tornando incriminantes as práticas que os afetem ou ameacem. Portanto, não é qualquer desobediência moral (tabu) ou à normatização (ilícito) que pode merecer acesso ao rol de valores dignos de proteção penal.

Assim, quando a proteção ao valor tutelado pode ser efetuada adequadamente através de mecanismos presentes em outros ramos menos invasivos do Direito, como o Direito Civil ou o Direito Administrativo, não cabe, cientificamente, intervenção do Direito Penal.

Como visto a inserção de determinada conduta na sede de tipificação penal (sempre *ex lege*, por óbvio), além da relevância do valor social protegido, deve considerar o grau de necessidade daquela tutela extrema. Noutras palavras, se possível sancionar por remédios outros (de caráter sancionatório-pecuniário, especialmente, sem natureza penal), a conduta não mereceria receber a chancela da dignidade penal.

Nessa senda, nos crimes contra o sistema financeiro antevê-se, numa primeira plaina, ser ausente este condão de dignidade penal, em total sintonia com aos princípios relativos às penas, sobretudo o da intervenção mínima e o da proporcionalidade.

Procura-se um ponto de equilíbrio: afastando-se a ideia de abolicionismo penal (direito penal mínimo), bem como, no extremo oposto, a proposta um direito penal máximo, numa perspectiva moderna e atendida com a ideia de uma Constituição Social, desenvolvendo a tendência para o direito penal proporcional.

Entende-se, portanto, que para ilícitos de natureza apenas tributária ou meramente administrativa (onde, afinal o que se pretende é a pecúnia devida e não a aplicação de sanção criminal), tem-se a tendência de tornar-se penalmente atípica tais condutas.

No plano internacional, observa-se que o processo de humanização das penas, abordado em linhas anteriores, foi consagrado, através de acordos formais entre as diversas Nações, a fim de que fosse preservada a dignidade do indivíduo, enquanto ser humano.

Seguindo tais passos, há um repúdio não somente às penas degradantes e cruéis, mas também, concentra-se maior atenção em torno da pena de prisão, uma vez que, entra em pauta valor de grande importância, a liberdade, somente justificando sua privação, se num processo de ponderação outro bem se mostre de maior relevância.

Internamente, os tratados internacionais adquirem grande dimensão e, dependendo do seu processo de incorporação e da matéria que versem, podem chegar a ser equiparadas às nossas Emendas Constitucionais, encontrando-se teses defendendo, até mesmo, a natureza supraconstitucional dos tratados e convenções em matéria de direitos humanos.

Restou estabelecido, contudo, após a Reforma do Judiciário (EC n. 45/2004), no artigo 5º, § 3º, da Constituição Federal Cidadã, que “os tratados e convenções internacionais

sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais”.

Nesse sentido, ficou estabelecido no julgado do RE 466.343 que, embora o Pacto de São José da Costa Rica (art. 7º, 7) não tenha revogado o artigo 5º, LVII, da CF (que autoriza a prisão civil do depositário infiel), impossibilita a aplicação das leis abaixo da constituição que dispõe sobre a matéria, restando-se conseqüentemente vedada a prisão civil do depositário infiel. Entendimento esse sedimentado com a Súmula Vinculante nº 25/2009: “É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito”.

Ante a grande similitude da infração do depositário infiel com os ilícitos tributários, ambos de cunho pecuniário, o mesmo raciocínio (do RE 466.343), dever-lhes-ia ser entendido: paralisar a legislação penal (infraconstitucional) pela incidência no ordenamento jurídico brasileiro das regras no Pacto de São José da Costa Rica (de natureza supralegal), impedido, sobretudo, a prisão dos infratores financeiros.

Na oportunidade do julgamento de tal Recurso Extraordinário, o Ministro Gilmar Mendes acertadamente, apontou que aplicação da prisão civil, em tais hipóteses, afronta o princípio da proporcionalidade (Inf. 449/STF).

Ultrapassando as fronteiras brasileiras, necessário se faz ainda, considerar-se a internacionalização do sistema financeiro, que atua como verdadeiro argumento em prol da descriminalização dos ilícitos tributários, consoante enunciam Luiz Flávio Gomes e Alice Biachini ao se reportarem às principais tendências político-criminais na era da globalização:

Descriminalização dos crimes anti-globalização. Se o processo de globalização implica o livre trânsito de mercadorias, a livre circulação de moedas e de pessoas, impressionante mobilização do capital estrangeiro etc., é mais do que natural (por força do processo de globalização) que alguns crimes, dentro de poucos anos, venham a perder sentido penal. Todos os delitos que perturbam o “bom” desenvolvimento do processo de globalização econômica tendem a configurar exemplos de arqueologia jurídica.”(GOMES; BIACHINI, 2002, p. 19).

Neste sentido, apto, em matéria de política criminal, deve ser afastada a dignidade penal aos crimes contra o sistema financeiro, na medida em que se revele, dia-a-dia mais globalizado o sistema financeiro mundial, deixando de ter real justificativa o controle do fluxo de capitais.

Como visto, a integração econômica internacional (através de acordos de livre comércio, criação de mercados comuns, livre trânsito de mercadorias, pessoas e bens, livre intercâmbio monetário, etc.), naquilo que se tem convencionado denominar “globalização”<sup>6</sup>.

Não se podendo mais situar o sistema financeiro como expressão isolada do país (ou elemento de soberania da nação), quando os próprios Estados Nacionais, rompendo voluntariamente conceito criado na Idade Moderna, abrem mão de parte de seu *jus imperi* (potestade de efetuar o controle da moeda nacional e do fluxo de capitais), em nome de um eventual progresso econômico daí decorrente (esta a ideologia), a globalização finda por criar (com seus mecanismos próprios de controle possível: FMI, BID) um sistema financeiro transnacional.

Com isso, quedar-se-á sem sentido juriscientífico (senão como mero exercício de política criminal) a criminalização da evasão de divisas, num mundo onde as fronteiras econômicas e o empecilho livre fluxo de capitais são voluntariamente afastado pelos Estados. E a conseqüente prisão, incompatível com o ordenamento normativo internacional.

## CONCLUSÕES

Ao analisar as finalidades da pena, em suas teorias e respectivas críticas, pode-se constatar que ao passar do tempo houve um processo de humanização do Direito Penal, sobretudo, no que tange à imposição de suas penas. Fazendo com que não mais se conceba o uso desproporcional do sistema penal o que afasta a sua aplicabilidade, na esfera tributária, como mecanismo de coação para a arrecadação de impostos, especialmente por meio da pena privativa de liberdade.

Assim, amparando no caráter subsidiário e fragmentário do Direito Penal, bem como, nos princípios norteadores da pena a despeito da proporcionalidade e individualização da pena vislumbra-se que o Direito Civil, o Direito Administrativo e a própria legislação tributária, se mostram instrumentos mais adequados para repelir e reparar as infrações fiscais. Nessa toada, ao ser considerado ainda o perfil dos agentes de tais ilícitos, o bem jurídico protegido (de caráter essencialmente pecuniário), comprava-se o exacerbado rigor e formalismo no

---

<sup>6</sup> A obra “Teoria Geral do Delito pelo Colarinho Branco” (TRÊS, 2006), sintetiza as razões da insubsistência do delito de evasão.

sancionamento dos ilícitos econômicos, com a previsão até mesmo de prisão, extrapolando a racionalidade humana, indo de encontro à função social da pena.

Não obstante, salienta-se que não há intenção de amparar uma tese em prol do abolicionismo penal ou da eliminação de qualquer método de repressão social.

Demonstrou-se necessário a implementação de políticas públicas para diminuir alta carga de tributos, bem como para o aprimoramento de outros instrumentos de controle social além do Direito Penal, ainda que inaptas a causar um sensacionalismo na população, porém dotadas de maior efetividade, a exemplo do investimento na educação, na otimização da gestão tributária, com a capacitação do pessoal, direcionamento de recursos na área de tecnologia e informação, propiciando assim uma maior fiscalização e conseqüentemente um domínio em todas as etapas do procedimento arrecadatários.

Ante o exposto, para desenvolvimento do sistema financeiro, bem como, para consagração de garantias constitucionais, imprescindível uma reavaliação no sistema punitivo dos ilícitos tributário, especialmente no intuito de buscar a finalidade social da pena.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANDRADDE, Manuel da Costa. **A Dignidade Penal e a Carência de Tutela Penal**. Revista Portuguesa de Ciência Criminal, 2º, abril-junho de 1992.
- ARAGÃO, Antônio Moniz Sodré de. **As três escolas penais**. São Paulo: Freitas Bastos, 1955.
- ARAÚJO, João Marcello. **Dos Crimes Contra a Ordem Econômica**. São Paulo, RT, 1995.
- BIANCHINI, Alice. **Direito Penal Econômico: Os Fins Justificam Os Meios?**. Boletim IBCCRIM. São Paulo, v.7, n.84, p.9-10, Nov. 1999. Material da 2ª aula da Disciplina Direito Internacional Tributário e Direito Penal Tributário, ministrada no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu TeleVirtual em Direito Tributário – Universidade Anhanguera-Uniderp / REDE LFG.
- BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Teoria Geral do Delito**, São Paulo, RT, 1997.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Curso de direito financeiro**. Rio de Janeiro, Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, 1958.
- CERVINI, Raúl. **Os processos de descriminalização**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pelegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DIP, Ricardo; MORAES Jr., Volney Corrêa Leite de. **Crime e Castigo: reflexões politicamente incorretas**. 2.ed. Campinas: Millennium Editora, 2004.

EISELE, Andreas. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

FERRAJOLI, Luigi. Direito e razão: **Teoria do garantismo penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

FOUCAULT, Michel. **Vigiar e punir**. 23. ed. Petrópolis: Vozes, 2000.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

GOMES, Luiz Flávio. **Crimes tributários e previdenciários: para STJ, o parcelamento do débito extingue a punibilidade do sonegador**. Disponível em: . Acesso em 18 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. **Direito Penal do inimigo (ou inimigos do Direito Penal)**. São Paulo: Notícias Forenses, 2004.

GOMES, Luiz Flávio; BIANCHINI, Alice. **Reflexões e anotações sobre os crimes tributários**. In Sanções penais tributárias. Coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 2005 (p. 509-526). Material da 2ª aula da Disciplina Direito Internacional Tributário e Direito Penal Tributário, ministrada no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu TeleVirtual em Direito Tributário – Universidade Anhanguera-Uniderp | REDE LFG.

\_\_\_\_\_. **O Direito Penal na Era da Globalização**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

GOMES, Luiz Flávio; CERVINI, Raúl. **Crime organizado: Enfoques criminológico, jurídico (Lei 9.034/95) e político-criminal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

GONÇALVES, Luiz Carlos dos Santos. **Mandados expressos de criminalização e a proteção de direitos fundamentais na Constituição brasileira de 1988**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: Parte Geral**. 6. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

GUIMARÃES, ISSAC SABBÁ. **A intervenção mínima para um direito penal eficaz**. Disponível em: < <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/30837-33188-1-PB.pdf>>. Acesso em 11 ago 2015.

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HASSEMER, Winfried. **Três temas de direito penal**. Porto Alegre: Fundação Escola Superior do Ministério Público, 1993.

JAKOBS, Günther. **Derecho penal:** Parte general. Fundamentos y teoría de la imputación. Trad. Espanhola de Joaquin Cuello Contreras e Jose Luis Serrano Gonzales de Murillo. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 1997.

JAKOBS, Günther; MELIÁ, Manuel Cancio. **Direito Penal do Inimigo:** Noções críticas. Porto Alegre: Livraria do Advogado. Trad. André Luiz Callegari e Mereu José Giacomolli, Prólogo III dos tradutores e organizadores, 2005.

JESUS, Damásio E. de. **Direito Penal:** Parte Geral. 25. ed. São Paulo: Saraiva. 2002. v. 1.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **A Extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários e a lei 12. 382/2011.** Disponível em: < <http://www.ipclfg.com.br/artigos-de-convidados/a-extincao-da-punibilidade-pelo-pagamento-nos-crimes-tributarios-e-a-lei-12-3822011/>>. Acesso em 16 abr. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. “Ilícito Tributário”. In: **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Ed. Malheiros. 31ª ed. Revista atualizada e ampliada, Capítulo III, p. 509 e ss. Material da 1ª aula da Disciplina Direito Internacional Tributário e Direito Penal Tributário, ministrada no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu TeleVirtual em Direito Tributário - Universidade Anhanguera-Uniderp / REDE LFG.

MACHADO, Luiz Alberto. **Dos crimes contra a ordem tributaria.** Revista de Direito Tributário, v. 34. São Paulo, 1985.

MARQUES, Frederico. **Direito Penal Tributário.** São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1975.

MARQUES, Oswaldo Henrique Duek. **Fundamentos da pena.** São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário.** Belém: CEJUP. Centro de Extensão Universitária, 1993, v. 1.

MASSON, Cleber. **Direito Penal Esquematizado:** Parte Geral. 3. ed. São Paulo: Método, 2010.

NIGRO, Renato Câmara. **O novo regime dos crimes tributários.** Disponível em: < <http://www.fiscosoft.com.br/a/2o55/o-novo-regime-dos-crimes-tributarios-a-lei-1068403-refis-ii-renato-camara-nigro>>. Acesso em 11 ago 2015.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Código Penal Comentado:** versão compacta. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

PAZZAGLINI FILHO, Mariano; ROSA, Márcio Fernando Elias; FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Improbidade administrativa:** aspectos jurídicos de defesa do patrimônio público. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

PAULINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária.** Brasília: Brasília jurídica, 1999, p. 128-129.

PEDROSA, Ronaldo Leite. **Direito em história**. Nova Friburgo: Imagem Virtual, 2002.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro: Parte Geral – Arts. 1º ao 120**. 9. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. v.1.

QUEIROZ, Paulo de Souza. **Funções do direito penal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

ROXIN, Claus. **Derecho penal: Parte general**. Madrid: Civitas, 1997. t. I.

\_\_\_\_\_. **Problemas fundamentais de Direito Penal**. trad. Ana Paula dos Santos Luís Natscheradetz. 3. ed. Lisboa : Vega, 1998

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SCURO NETO, Pedro. **A Justiça como Fator de Transformação de Conflitos: Princípios e Implementação**. Disponível em: <  
[http://www.restorativejustice.org/rj3/Fulltext/brazil/EJRenato%20\\_Nest\\_.pdf](http://www.restorativejustice.org/rj3/Fulltext/brazil/EJRenato%20_Nest_.pdf)>. Acesso em: 06 jun 2015.

SILVA, Juary C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

TRÊS, Antonio Celso. **Teoria Geral do Delito Pelo Colarinho Branco**. Curitiba: Imprensa Oficial, 2006.

VILLEGAS, Hector. **Direito penal tributário**. São Paulo: Universidade Católica/Resenha Tributária, 1974.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl. **Manual de Direito Penal Brasileiro**. São Paulo: RT, 1999.