

A APLICAÇÃO DO DIREITO PENAL NA GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE CRÍTICA À LUZ DA TEORIA DA EXPANSÃO DO DIREITO PENAL

THE APPLICATION OF CRIMINAL LAW IN THE GUARANTEE OF TAX CREDIT: A CRITICAL ANALYSIS IN THE LIGHT OF THE THEORY OF THE EXPANSION OF CRIMINAL LAW

Adriana Lúcia Muniz de Souza



adrianamuniz@tjrn.jus.br

Especialista em Gestão de Projetos de TI pela Universidade do Sul de Santa Catarina (UNISUL) e MBA em Gestão Financeira pela Universidade Potiguar (UnP). Bacharel em Direito pela Universidade Potiguar (UnP) e em Administração de Empresas pela Associação Internacional de Educação Continuada (AIEC). Chefe da Seção de Estatística e Divulgação da Corregedoria Geral de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte (CGJ/TJRN).

O artigo discute os meios de garantia para a realização do crédito tributário a partir da Teoria da Expansão do Direito Penal. Identifica e conceitua os bens jurídicos fiscais e os correlaciona com o princípio penal de *ultima ratio*. Apresenta a sistemática da Fazenda Pública para garantir o crédito tributário através do processo de execução fiscal. Discute a (im)possibilidade da aplicação do Direito Penal em *prima ratio* para proteção dos bens jurídicos não essenciais. Adota, em sua metodologia de pesquisa, abordagem qualitativa, bibliográfica e descritiva, por meio do método hipotético-dedutivo. Destaca a relevância do Direito Penal Tributário na proteção da ordem tributária e da garantia dos direitos fundamentais, bem como a importância de medidas preventivas e punitivas efetivas e proporcionais, em conjunto com políticas públicas voltadas à reestruturação do Direito Tributário e Penal Tributário no Brasil. Conclui que no anseio da arrecadação fiscal há uma tendência da expansão desarrazoada do Direito Penal.

Palavras-chave: Expansão do Direito Penal. Inadimplência tributária. Execução Fiscal.

This article discusses the means of guaranteeing the realization of the tax credit based on the Theory of the Expansion of Criminal Law. Identifies and conceptualizes tax legal assets and correlates them with the criminal "ultima ratio" principle. It presents the Public Treasury system to guarantee the tax credit through the tax execution process. The (im)possibility of applying Criminal Law in "prima ratio" for the protection of non-essential legal assets is discussed. Adopts the research methodology with qualitative, bibliographical, and descriptive approaches through the hypothetical-deductive method. It highlights the relevance of Criminal Tax Law in protecting the tax order and guaranteeing fundamental rights, as well as the importance of effective and proportionate preventive and punitive measures, together with public policies aimed at restructuring Tax Law and Tax Criminal Law in Brazil. It concludes that in the yearning for tax collection, there is a tendency toward the unreasonable expansion of Criminal Law.

Keywords: Expansion of Criminal Law. Tax default. Tax Execution.

Submetido em: 07/03/2023 - Aprovado em: 02/04/2023

INTRODUÇÃO

Apesar de existirem opiniões divergentes entre os contribuintes a respeito do pagamento de tributos, não se pode negar a sua importância social e a garantia constitucional que lhe é conferida. A carga tributária brasileira é extensa e complexa, sendo a principal fonte de recursos para políticas públicas dos entes federativos. Para assegurar a ordem tributária, considerada um bem jurídico importante, o Estado adota medidas de intervenção estatal para promover os interesses do público.

O objetivo principal desta pesquisa é de analisar a utilização do Direito Penal para assegurar a realização do crédito tributário. No tocante aos objetivos específicos, busca-se: i) demonstrar a partir da execução fiscal da Fazenda Pública como se dá a proteção dos bens jurídicos fiscais, apontando a sua eficiência; ii) apresentar a Teoria da Expansão do Direito Penal, notadamente aos bens jurídicos fiscais tutelados; iii) discutir a aplicação do Direito Penal como meio de garantir o crédito fiscal em comparação da execução fiscal e a relação entre o bem jurídico tutelado e as condutas penalmente tipificadas com o pagamento do crédito.

A metodologia adotada neste estudo é qualitativa, bibliográfica e descritiva, por meio do método hipotético-dedutivo. O estudo é organizado em três seções para um melhor entendimento do assunto.

Na primeira seção, intitulada "A Execução Fiscal e o Crédito Tributário", apresenta-se a sistemática da Fazenda Pública para garantir o crédito tributário através do processo de execução fiscal, incluindo a eficiência desse procedimento.

Na segunda, chamada de "Considerações sobre a Teoria da Expansão do Direito Penal e os bens jurídicos fiscais", é abordada a Teoria da Expansão do Direito Penal, são identificados e conceituados os bens jurídicos fiscais e é feita sua correlação com o princípio penal de *ultima ratio*.

Por fim, a última seção, denominada "Tributarização do Direito Penal", é iniciada a discussão sobre a (im)possibilidade da aplicação do Direito Penal em primeira instância para proteção de bens jurídicos não essenciais.

A EXECUÇÃO FISCAL E O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

As condutas tipificadas na Lei Federal n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido. Portanto, não se trata de punir mera dívida junto ao Fisco, seja de qualquer esfera, e sim de delito contra a ordem tributária, em *ultima ratio*.

Mesmo que seja possível a extinção da punibilidade mediante o pagamento do crédito fiscal, a lei não disciplina uma espécie de execução fiscal *sui generis* nem uma cobrança de crédito fiscal. Ela apenas dispõe que a incriminação da prática de fraude em documentação tributária fica sujeita à fiscalização pela autoridade fazendária, sem estatuir ou prever a possibilidade de prisão civil em razão de crédito fiscal.

A execução fiscal desempenha um papel fundamental na recuperação dos créditos tributários e na prevenção da sonegação fiscal. Assim, a Fazenda Pública de qualquer esfera federativa¹, utiliza-se de meios para garantir o crédito tributário, que lhe é supostamente devido após a sua constituição em definitivo, após o esaurimento das instâncias administrativas, notadamente pelo processo de execução fiscal (cobrança judicial) para realizar a constrição patrimonial do particular.

A execução fiscal diz respeito a um processo judicial que é movido quando uma pessoa não arca com o compromisso de pagar a sua dívida com o ente governamental. Isso significa que o órgão governamental poderá tomar os bens do devedor para compensar o prejuízo causado como sonegador (crime penal) ou inadimplente em qualquer instância, regido pelo Direito Tributário.

Esse instituto encontra-se regulamentado na Lei Federal n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980, mais conhecida como a "Lei de Execuções Fiscais" (LEF), tendo a sua aplicação em caso de inadimplemento do devedor.

De forma resumida, a execução fiscal, nada mais é que uma ação de cobrança ajuizada pela Fazenda Pública, dos créditos inscritos na dívida ativa, que de acordo com o art. 2º da supracitada lei, trata-se de "qualquer valor, tributário² ou não tributário³, cuja cobrança seja atribuída à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e respectivas autarquias" (BRASIL, 1980).

Importante evidenciar que a inscrição na dívida ativa lançada pela Fazenda Pública não se dá de forma automática após a constatação da inadimplência. Faz-se necessário que seja constituída a obrigação líquida, certa, exigível e esgotados todos os meios do devedor adimplir a dívida pelas vias administrativas, conforme dispõe o art. 201⁴ do Código Tributário Nacional (CTN), respeitando o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa.

Na execução fiscal, o direito do credor é pressuposto em um Título Executivo extrajudicial chamado de Certidão da Dívida Ativa, mais conhecido no meio pela sigla "CDA". A elaboração desse Título dá-se de forma unilateral pela própria Fazenda Pública, processo bem diferente dos demais títulos executivos extrajudiciais.

Ressalte-se que nos processos de execução fiscal, não se discute o mérito da cobrança uma vez que o objetivo é a prestação da tutela executiva pelas vias administrativas, de pagamento obrigatório devido ao Estado, distinta de penalidade e instituída por lei. Importa lembrar que os tributos são a principal fonte de arrecadação do Estado para que este possa custear o atendimento de suas obrigações constitucionais perante o interesse público.

1. A expressão "Fazenda Pública" abrange União, Estados, Municípios, Distrito Federal, autarquias e fundações Públicas Art. 209 da Lei Federal n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional.

2. Impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

3. Multas, aluguéis, custas processuais, indenizações, reposições, restituições.

4. "art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular." (BRASIL, CTN, 1966).

Uma vez ajuizada a ação de execução fiscal pela Fazenda Pública, o prazo prescricional é suspenso por 180 dias (se o executado não é a Fazenda Pública) ou por 1 ano (se o executado é a Fazenda Pública) a partir do momento em que a ação é ajuizada, nos moldes do art. 6º, § 1º, da Lei de Execuções Fiscais em face do sujeito passivo, seja contribuinte⁵, substituto⁶ ou responsável tributário⁷, a fim de obter a satisfação compulsória do seu crédito.

A execução fiscal não é uma ação tão simples. Em tese, ela é aplicada em cinco etapas: i) Petição inicial; ii) comunicação e penhora; iii) recursos do executado; iv) expropriação de bens; e v) arrematação e concessão.

É importante mencionar que a Certidão de Dívida Ativa (CDA) é um documento fundamental para a cobrança de dívidas tributárias. Após a notificação do devedor, o credor (governo) concede um prazo de 90 dias para que ele regularize a situação.

Caso a dívida não seja quitada nesse prazo, o valor é inscrito na CDA, que é um título executivo extrajudicial.

Dessa forma, a petição inicial não se dá pela CDA, mas sim pela ação de execução fiscal que é proposta pelo credor (Poder Público) após a emissão da CDA, a qual consiste em documento que comprova a existência da dívida e permite que o credor possa executá-la judicialmente caso o devedor não efetue o pagamento no prazo determinado. Quando o credor propõe a ação de execução fiscal, a CDA é juntada aos autos do processo como prova documental da dívida e do valor a ser cobrado.

O juiz determinará a citação do executado, para o pagamento da dívida, no prazo de cinco dias, ou para garantir a execução (depósito, fiança ou seguro garantia), com acréscimo de juros e multa moratória, além de encargos assinalados da certidão da dívida ativa, conforme preconiza o art. 8º da LEF, podendo inclusive fazer registro de arresto ou penhora, até o valor do débito, conforme o caso (art. 7º, I a V da LEF), excetuando-se os bens considerados absolutamente impenhoráveis por lei. (art. 10 da LEF e art. 833 do Código de Processo Civil).

Como em qualquer outro processo legal, o devedor tem direito a ampla defesa e ao contraditório, sendo dado o prazo de 30 dias a partir do depósito da fiança, seguro garantia ou depois que receber a intimação de penhora. O recurso deve conter todos os documentos úteis para alegação de defesa e suas respectivas provas necessárias para constar na contestação.

A efetivação da penhora ou do arresto, referida no art. 11, §1º da supracitada lei, conforme o caso, observará a seguinte ordem: dinheiro, títulos da dívida pública, bem como títulos de crédito que tenham cotação na bolsa de valores, pedras e metais preciosos, imóveis, navios e aeronaves, veículos, móveis ou semoventes, e direitos e ações.

5. Contribuinte é todo e qualquer indivíduo sobre o qual recai a obrigação de pagamento de tributos.

6. O substituto é aquele que é designado para efetuar a retenção e/ou recolhimento do tributo.

7. "Responsáveis tributários em sentido amplo são todos aqueles a quem, não sendo contribuintes, a lei atribui a obrigação de arcar com tributos e/ou penalidades devidas por outrem, abrange o responsável em sentido estrito, o substituto e o sucessor de tributos". (Dias, 2012, p. Portal DireitoNet).

A Lei de Execução Fiscal (LEF), determina a necessidade do depósito prévio para que o executado entre com embargos, conforme aponta o parágrafo 1º. do artigo 16 da referida lei: "Art. 16. §1º. – Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução".

Caso não venha a apresentar recurso, ou sendo ele negado, os bens que garantiram o recurso poderão ser retirados, não sendo necessário sentença para essa situação, considerando que o processo já se encontra em andamento.

Nessa fase da execução fiscal, os bens arrematados são postos à venda através de leilões públicos, sendo esse o meio mais viável para liquidação da dívida ativa com o governo credor.

Saliente-se que este ordenamento tem o propósito de facilitar o recebimento do valor do crédito tributário, de forma que a penhora incidirá de preferência sobre bens com maior liquidez e de caráter mais acessível para alienar. Reforçando o intuito primordial de transformar os bens que não forem impenhoráveis em virtude da lei, em meios de pagamentos do débito.

Importante frisar que segundo o §1º, art. 11 da LEF, a penhora poderá incidir sobre estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas, como também em edifícios em construção ou plantações.

É possível observar que algumas práticas de fraudes ao fisco são tão danosas, na realidade, que foram transformadas em crime pelo legislador, através da Lei Federal nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, a fim de reforçar o mecanismo jurídico de repressão a tais práticas criminosas, visando proteger o erário e coibir condutas lesivas à sociedade.

A elevação das fraudes contra a ordem tributária à condição de crimes ocorre por duas razões primordiais. A primeira é que, frequentemente, a prática dessas ações envolve atos que já constituem crime por si só – como o uso de documentos falsos – o que acentua a gravidade das condutas. A segunda razão é que essa prática é extremamente prejudicial à manutenção do Estado e, por consequência, da sociedade como um todo.

A sanção criminal, no caso, tem finalidades preventivas, no sentido de desestimular, pela gravidade da pena, todos os contribuintes que eventualmente tentem defraudar o Fisco, bem como repressivas, no sentido de impor maior gravame àquele que burle as leis fiscais.

O formato e os critérios do Crédito Fiscal e da Execução Fiscal para determinadas situações, quanto ao crime penal – pela sonegação fiscal – ou falta de pagamento – por inadimplência do contribuinte, ocorrida por diversas razões – se apresentam de forma injusta no ordenamento legal.

A doutrina, como também os tributaristas, costumam diferenciar a redução de tributos por duas vertentes: "Evasão fiscal versus Elisão fiscal".

A evasão fiscal se trata da verdadeira fraude com o fim de suprimir ou reduzir tributo. Nela, há a intenção (dolo) de lesar o fisco e, por conseguinte, crime contra a ordem tributária. Exemplos: omissão na escrita de lançamentos obrigatórios; duplicidade de escritas fiscais e contábeis; criação de firmas destinadas ao fornecimento de notas fiscais "frias"; falsificação de guias de recolhimento; desvio de mercadoria de indústrias e ou

estabelecimentos comerciais, que circulam sem o devido documento fiscal a acompanhá-las; simulações de operações financeiras, como empréstimos: tudo para descaracterizar o lucro que geraria a obrigação do pagamento de imposto sobre a renda.

Na contramão da evasão, caracteriza-se a elisão fiscal quando o contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador, realiza planejamentos fiscais de atividades lícitas objetivando a redução do cálculo do tributo, como, por exemplo, a busca de meios legais de redução do cálculo de tributos, quando da base de cálculo ou meios e épocas de se efetuar a venda de um determinado bem. No caso, procurando evitar a detecção do “fato gerador” que tipificaria a cobrança maior por parte do Fisco.

Importa destacar que ambos os arts. 1º e 2º, da Lei Federal nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, elevam à categoria de crime, tanto as condutas de “fraudar ou falsificar”, respectivamente, quanto à prática de omissão de informações ou prestação de declarações falsas, contra tributos, ou contribuições sociais e qualquer acessórios. (BRASIL, 1990)

Em nenhum momento a Lei Penal Tributária se referiu ou induziu como crime a falta de pagamento, pelo contribuinte, por inadimplência. O simples não recolhimento de tributo no prazo legal jamais deverá configurar crime contra a ordem tributária.

Saliente-se que a Fazenda Pública dispõe, através do procedimento executivo para a arrecadação do crédito tributário, de uma série de medidas normativas, meios de constrição patrimonial do contribuinte, com o devido processo legal, garantido direito ao contraditório e à ampla defesa, para que haja a garantia do bem tutelado fiscal.

Significa dizer que, nesse contexto, têm-se a tutela administrativa. No caso, como bem afirma Liliana Santo (2016), é importante que órgãos administrativos criem mecanismos preventivos que possam proteger os bens jurídicos relevantes e evitar práticas abusivas ou lesivas à sociedade e à comunidade. Para isso, é necessário que haja ações fiscalizatórias e regulatórias, que atuem de maneira preventiva e inibam comportamentos lesivos aos interesses coletivos. Essas ações podem ser tomadas sem a necessidade de intervenção penal, de forma puramente administrativa.

CONSIDERAÇÕES SOBRE A TEORIA DA EXPANSÃO DO DIREITO PENAL E OS BENS JURÍDICOS FISCAIS

ASPECTOS RELEVANTES DA TEORIA DA EXPANSÃO DO DIREITO PENAL

Historicamente, observando a evolução epistemológica do Direito Penal, a dogmática jurídico-penal tem como uma das funções primordiais em um Estado Democrático de Direito, a garantia dos direitos fundamentais do indivíduo mediante o poder arbitrário estatal, este último limitado mediante mecanismos de controle e de segurança para a sua manutenção.

Assim, os indivíduos reunidos em sociedade, submeteram-se às leis, como controle social e ganho de segurança, cedendo parte de sua liberdade pelo bem geral e o conjunto dessas partes cedidas fundamentaram o direito de punir. Sob essa vertente,

afirma Cesare Beccaria (2015, p.24) "todo exercício do poder que se afastar dessa base é abuso e não justiça; é um poder de fato e não de direito; é uma usurpação e não mais um poder legítimo".

Considerando o exposto, é pertinente realizar breves reflexões acerca do Direito Penal e do bem jurídico que ele busca proteger, bem como sobre o conceito de injusto penal. Conforme destacado por Bitencourt (2018, p. 37), "falar de Direito Penal é falar, de alguma maneira, de violência". O autor ainda pontua que "a criminalidade é um fenômeno social normal" e que "as relações humanas são frequentemente contaminadas pela violência", o que reforça a necessidade de normas regulamentadoras. É importante salientar que, caso um comportamento se oponha ao ordenamento jurídico vigente, constituirá um ilícito, sendo que a sua forma mais grave consiste no ilícito penal "que lesa os bens mais importantes dos membros da sociedade". (BITENCOURT, 2018, p. 37)

Surge então, o Direito Penal com sua função protetora de bens e interesses dignos de intervenção penal, preconizados pela Constituição Federal Brasileira, "a vida, a liberdade, a dignidade e o patrimônio dos indivíduos, o meio ambiente, o sistema financeiro, os direitos do consumidor, como também a existência do próprio Estado, das suas instituições, inclusive a arrecadação tributária etc." (DELMANTO, 2016, p. 96) e a de limitar o poder punitivo do Estado.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, garantiu a todos os brasileiros a inviolabilidade do direito à vida, à igualdade, à segurança e à propriedade. Quando uma conduta é tipificada como crime, é necessário que exista uma real ofensa a um bem jurídico de significativa relevância para a sociedade, sob pena de atipicidade material da conduta⁸.

São imputados, à atuação do Estado, limites punitivos frente a uma realidade concreta, pautados nos princípios reguladores do controle penal, ou Princípios Fundamentais de Direito Penal de um Estado Social e Democrático de Direito, dentre eles os princípios da legalidade, da proporcionalidade, da culpabilidade, da intervenção mínima, da ressocialização, da taxatividade, da fragmentariedade e da adequação social.

Assim, analisa-se primeiramente a importância concedida pela sociedade a determinado bem jurídico e, posteriormente, comina-se uma sanção proporcionalmente correspondente à lesão sofrida pelo bem, que não pode ser nem excessiva nem insuficiente. Presume-se, então, que quanto mais valioso for o bem jurídico protegido, maior será a punição do indivíduo que o lesionar.

Alerta ainda Cezar Bitencourt (2018) que a "formalização do Direito Penal tem lugar por meio da vinculação com as normas e objetiva limitar a intervenção jurídico-penal do Estado em atenção aos direitos individuais dos cidadãos". Com isso, o Estado não pode, salvo se absolutista, "invadir a esfera dos direitos individuais do cidadão, ainda e quando haja praticado algum delito" (BITENCOURT, 2018, p. 50).

Em toda a sua construção, a sociedade contemporânea incutida em todo e qualquer Estado Democrático de Direito, traz arraigada a cultura de um Direito Penal mínimo,

8. Diz-se atípica a conduta que não provoca a efetiva lesão ou ameaça de lesão ao bem jurídico digno de tutela penal.

da proteção dos bens jurídicos essenciais, utilizado como *ultima ratio*⁹, apenas quando os demais ramos do Direito constituírem-se incapazes de garantir a proteção a bens relevantes dos indivíduos e da própria sociedade.

A sociedade com todos os seus agrupamentos: sociais, econômicos, políticos, culturais, devido ao advento das novas tecnologias da informação, da ampliação da modernização¹⁰ e do fenômeno da globalização, vem sendo afetada ao longo dos anos e ficando suscetível aos mais diversos riscos¹¹ civilizatórios.

Ulrich Beck (2011, p. 24) traz a ideia de que a marcha de modernização em uma sociedade "torna-se '*reflexivo*', convertendo-se a si mesmo em tema e problema." (...) Afirma ainda que a "promessa de segurança avança com os riscos e precisa ser, diante de uma esfera pública alerta e crítica, continuamente reforçada por meio de intervenções cosméticas ou efetivas no desenvolvimento técnico-econômico". (BECK, 2011, p. 24)

A discussão a respeito dos riscos tem seu grau de importância, pois reflete nas ações e decisões político-sociais no dinamismo de uma sociedade. Há de convir que risco é igual à possibilidade de a ameaça ser explorada mediante uma vulnerabilidade e sua relação com as medidas preventivas, não necessariamente eficazes, podendo vir a ser apenas paliativas.

Em sendo assim, pode-se afirmar que os riscos têm, em parte, um componente de prognóstico, inesgotável em relação a efeitos futuros ou à veracidade ao tratar de danos já efetivamente ocorridos. Tais riscos estão relacionados a eventos que ainda não ocorreram, que estão na iminência ou que simplesmente poderão sequer vir a ocorrer. Uma situação não necessariamente prevista ou planejada, que pode ser real ou irreal, residindo nas "ameaças projetadas no futuro" (BECK, 2011, p. 40).

Na sociedade de risco¹², predomina justamente a força determinante do futuro, portanto, uma suposição, algo inexistente, ficto e construído como razão do ser e existir,

9. "O princípio da intervenção mínima, também conhecido como *ultima ratio*, orienta e limita o poder incriminador do Estado, preconizando que a criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a proteção de determinado bem jurídico. Se outras formas de sanção ou outros meios de controle social revelarem-se suficientes para a tutela desse bem, a sua criminalização é inadequada e não recomendável." (BITENCOURT, 2018, p. 55).

10. Considera-se modernização a melhoria, inovação, progressão, até mesmo a transformação a partir de uma nova abordagem racional no emprego de métodos usuais ou da organização, com ou sem emprego de tecnologia.

11. Importante entender que há uma distinção de risco e catástrofe. "Significa antecipação de catástrofe. Os riscos consistem em encenar o futuro no presente, ao passo que o futuro das futuras catástrofes é em princípio desconhecido. Sem técnicas de visualização, sem formas simbólicas, sem meios de comunicação em massa, os riscos não são absolutamente nada. A questão sociológica é esta: se a destruição e o desastre forem antecipados, isso pode gerar uma pressão para agir. A construção social de uma antecipação "real" de catástrofes futuras no presente (como a mudança climática ou a crise financeira) pode se tornar uma força política que transforme o mundo (para melhor ou para pior)" (BECK, 2011, p. 362).

12. Risco e catástrofe são termos distintos, sendo o primeiro a antecipação do segundo. Importante "estabelecer a diferença entre os três tipos de incertezas futuras: as ameaças, os riscos e as incertezas fabricadas. A tese da sociedade de risco sempre se depara com a seguinte objeção: o perigo e a insegurança não fizeram parte da existência humana desde os seus primórdios, e nas eras remotas, ao que parece, de modo ainda mais premente do que hoje em dia (doenças, curta expectativa de vida, guerras e epidemias)? É verdade. Só que, conforme uma diferenciação convencionalmente aceita, isso não é risco, mas ameaça. Mais uma vez, precisamos fazer a seguinte distinção: o risco é um conceito moderno, ele pressupõe *decisões humanas* futuros humanamente produzidos (probabilidade, tecnologia, modernização). Esse conceito moderno de risco tem de ser diferenciado das incertezas fabricadas" (BECK, 2011, p. 362). Por incertezas fabricadas, dependentes de decisões humanas, da criação da própria sociedade, bem como intrínsecas, ou seja, "não externalizáveis, impostas coletivamente e, portanto, inevitáveis individualmente. A percepção dessas incertezas rompe com o

de atuação presente e que, uma vez reconhecida, legitimada pela sociedade ¹³, ganha relevância e significado, guardando relação direta e proporcional com o teor da ameaça e importância incalculável, em face ao reconhecimento social recebido. (BECK, 2011).

Frente a tais inseguranças sistêmicas da sociedade de risco – elementos fomentadores de conflitos sociais, políticos, jurídicos e econômicos – encontra-se o Estado, atuando através de seus agentes legitimados, não necessariamente aptos (preparados) a fornecer a solução mais racional, podendo, em consequência, ocasionar a desestabilização da ordem existente, corroborando com o entendimento de Rodrigues (2021, p. 152) quando aponta “novos riscos assimilados pela sociedade, na maioria das vezes por meio de apelo midiático, cujas soluções não se mostraram satisfatórias a partir de uma perspectiva de eficácia no alcance dos resultados e muito menos sob a ótica aperfeiçoada da eficiência.”

Assim, tais apelos sociais acabam por repercutir no Direito Penal brasileiro, na forma de ferramental de gestão de riscos, numa tendência generalizada da política criminal, apresentando um incremento de tipos penais de forma expansiva, numa espécie de microssistemas penais criados pelos legisladores, tutelando bens jurídicos distintos da função e utilização do Direito Penal, com resultados muitas vezes simbólicos, para atender, simplesmente, a opinião pública.

Mediante esse cenário, surge a discussão a respeito da Teoria da Expansão do Direito Penal. Silva Sánchez (2001, p. 20) explica que “a criação de ‘novos bens jurídicos-penais’, ampliação dos espaços de riscos jurídico-penalmente relevantes, flexibilidade de regras de imputação e relativização dos princípios políticos-criminais de garantia, seriam apenas aspectos dessa tendência geral” (SANCHEZ, 2001, p. 20)”¹⁴ (Tradução da autora).

Afirma ainda, Sánchez (2001), que a expansão é uma característica inegável no Código Penal espanhol e uma tendência claramente dominante de todos os países para a introdução de novos tipos penais, assim como o agravamento dos já existentes no ordenamento jurídico vigente, enquadrando seja na restrição ou na “reinterpretação” das garantias clássicas do Direito Penal e do Direito Processual Penal (SANCHEZ, 2001, p. 20).

Observa-se neste fenômeno a contradição entre o princípio da intervenção mínima e o incremento de tutela de novos interesses (necessidades) em uma sociedade cada vez mais complexa. Sobretudo o agravamento geral de penas impostas a crimes anteriormente tipificados, principalmente com a introdução de crimes contra a ordem socioeconômica ou na regulamentação de condutas criminosas e sanções penais relacionados ao meio ambiente.

Silva Sánchez (2001, p. 21) apresenta, na obra que trata da expansão do direito penal, aspectos da política criminal em sociedades pós-industriais:

passado, com os riscos vívidos e com as rotinas institucionalizadas; elas são incalculáveis, incontáveis e, em última análise, não mais (privadamente) asseguráveis. (BECK, 2011, p. 363). Apesar de terem tipos diferenciados entre si, por vezes se interrelacionam e se misturam.

13. Por vezes com uma peculiar instantaneidade, impulsionada com o advento do mundo midiático: redes sociais, portais de notícias disponíveis na internet e os tradicionais meios de telecomunicação em massa.

14. Creación de nuevos «bienes jurídico-penales», ampliación de los espacios de riesgos jurídico-penalmente relevantes, flexibilización de las reglas de imputación y relativización de los principios políticocriminales de garantía no serían sino aspectos de esta tendencia general, a la que cabe referirse con el término «expansión». (SÁNCHEZ, 2001, p. 20).

não é incomum que a expansão do Direito Penal seja apresentada como produto de uma espécie de perversidade do aparelho estatal, que busca na constante utilização da legislação penal uma solução (aparentemente) fácil para os problemas sociais, deslocando para o plano simbólico (ou seja, para a declaração de princípios que tranquilizam a opinião pública) o que deveria ser resolvido no nível instrumental (da proteção efetiva).¹⁵ (Tradução da autora)

Além da causa apresentada, cabe ressaltar que a referência feita à “perversidade estatal” não se constitui exclusiva: soma-se à existência de uma demanda social como o marco fundamental, reverberando no direito penal como solução demagógica em resposta real aos apelos sociais expansionistas.

Inspirado nas sociedades de riscos complexas e frente ao surgimento de novos interesses, o Direito Penal, sob a égide expansiva, passa a ser utilizado como instrumento de proteção ao cidadão, como a representação social do direito numa quase unanimidade, assegura Silva Sánchez (2001)¹⁶.

Salienta, o autor, que embora não haja um consenso totalitário a respeito do que deve ser tutelado sob o manto do Direito Penal e em que medida, existe, sem dúvida, espaço para a expansão razoável do Direito Penal. A exemplo, “a entrada massiva de capitais provenientes de atividades ilícitas (em especial, o tráfico de drogas) em um determinado setor da economia causa uma desestabilização profunda do mesmo com importantes repercussões danosas”. (SANCHEZ, 2001, p. 26)¹⁷ (Tradução da autora)

Fato é que “a conformação de um Direito Penal da sociedade complexa, multicultural, segue a tendência de mais repressão para suprir déficits de consenso nos conflitos étnico-culturais, típicos do maior fluxo de informação e migração na estrutura globalizada”, afirma Rodrigues (2021, p. 153).

Corroborando com a mesma linha de pensamento, Cavalcanti (2022, p. 106) discorre que:

com a evidência da sociedade de risco que se vivência, a política passa a administrar o medo causado e tem justamente na seara do Direito Penal um fértil ambiente para proliferar leis que sustentam no discurso da prevenção geral da violência, da proteção urgente do cidadão e da necessidade de re-crudescimento da ordem com leis mais pesadas, penas mais severas e tratamento mais rígido aos delinquentes.

15. No es infrecuente que la expansión del Derecho penal se presente como producto de una especie de perversidad del aparato estatal, que buscaría en el permanente recurso a la legislación penal una (aparente) solución fácil a los problemas sociales, desplazando al plano simbólico (esto es, al de la declaración de principios, que tranquiliza a la opinión pública) lo que debería resolverse en el nivel de lo instrumental (de la protección efectiva). (Silva Sanchez, 2001, p. 21).

16. La representación social del Derecho penal que subyace a la actual tendencia expansiva muestra, por el contrario, y como se verá, una rara unanimidad. La escisión social característica de los debates clásicos sobre el Derecho penal ha sido sustituida por una coincidencia general, o casi general, sobre las «virtudes» del Derecho penal como instrumento de protección de los ciudadanos. (Silva Sanchez, 2001, p. 24)

17. A título puramente orientativo: la entrada masiva de capitales procedentes de actividades delictivas (singularmente, del narcotráfico) en un determinado sector de la economía provoca una profunda desestabilización del mismo con importantes repercusiones lesivas. (Silva Sanchez, 2001, p. 26)

É importante destacar que alguns dos *novos interesses* foram incorporados ao ordenamento pátrio, como “direito econômicos, sociais e culturais”, segundo Canotilho (Apud RODRIGUES, 2021, p. 163). Necessário se faz tecer considerações a respeito dos direitos coletivos ou transindividuais, os ditos direitos fundamentais constitucionais de terceira dimensão, que buscam resguardar direitos de fraternidade, de caráter difuso e coletivo, não sendo distinto especificamente a um indivíduo e sim, relacionados a direitos coletivos da humanidade.

Tais direitos fundamentais positivados (terceira dimensão), trazem em sua essência um elevado grau de abstração, propensos a uma amplitude de interpretações, sujeitas a princípios e ideologias presentes na sociedade, em seu contexto histórico atual, residindo justamente aí, a depender dos riscos e dos novos interesses em que a sociedade se encontra imersa, na busca do Direito Penal como instrumento auxiliar de políticas públicas.

BENS JURÍDICOS FISCAIS TUTELADOS: A ORDEM TRIBUTÁRIA

Exemplos da cultura da sociedade dos novos riscos podem ser encontrados no ordenamento jurídico brasileiro nas mais diversas esferas que compreendem os direitos fundamentais difusos e coletivos de terceira dimensão, tanto com a criação de novos tipos penais, ou na flexibilização de direitos e garantias fundamentais, quanto no agravamento de sanções penais, trazendo ao Direito Penal um protagonismo excessivo, contraditório à sua razão de ser. Não necessariamente na busca do meio mais eficiente para a resolução da demanda, e sim na pressa em dar uma resposta mais imediata e de elevado grau de satisfação da opinião pública ou para atender a pressões políticas, resultando, por vezes, na criação de normas puramente simbólicas.

Mesmo não sendo diretamente decorrente desse fenômeno, houve, por parte dos legisladores brasileiros, o reconhecimento da necessidade de tutela penal de direitos difusos e coletivos no ordenamento jurídico penal brasileiro, com a criação de condutas tipificadas delituosas frente à ordem econômica, à tributária, ao sistema financeiro e ao meio ambiente, com consequência prejudicial refletindo em toda a sociedade.

Em 14 de julho de 1965, entrou em vigor a Lei Federal n.º 4.729 que tipificou condutas criminosas de sonegação fiscal, tendo sido posteriormente revogada pela Lei Federal n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que em seu rol ampliou os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, além dos crimes previstos no Código Penal brasileiro vigente, Decreto-Lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940.

Para se fazer uma análise mais detida sobre a necessidade da intervenção penal nos crimes contra a ordem tributária, objeto deste estudo, torna-se imprescindível a identificação do bem jurídico que a norma penal incriminadora pretende tutelar, num Estado Democrático de Direito, frente à sua proteção subsidiária de bens jurídicos fundamentais.

É inegável que a ordem tributária, na qualidade de atividade administrada pelo Estado, é representada pela Fazenda Pública de cada um dos entes federativos. Essa

atividade é de suma importância para o Estado e é regulamentada pelos artigos 145 a 169 da Constituição Federal de 1988, elevando, portanto, seu status a um bem jurídico supraindividual. (BITENCOURT, 2013)

Quanto à delimitação do objeto jurídico de proteção penal em condutas delituosas fiscais, há divergência na doutrina. Algumas vertentes defendem as posturas patrimonialistas, em sendo o patrimônio da Fazenda Pública, ou comumente referenciado como erário público e arrecadação tributária. No entanto, essa postura pode afetar a atividade estatal, não é idêntica ao bem jurídico patrimônio público, (BITENCOURT, 2013).

Outra corrente tem por concepção que o bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária está diretamente vinculado às funções desempenhas pelos tributos em uma determinada sociedade. Essa concepção, é questionada pela sua explícita abstração e generalidade, como afirma Bitencourt (2013, p. 452), tendo em vista que "as funções desempenhadas pelos tributos, como o custeio e financiamento das atividades institucionais do Estado e das prestações sociais, somente podem ser atingidas de forma mediata pelas ações criminosas individualmente cometidas"¹⁸.

Pode-se afirmar que o bem jurídico tutelado contra condutas delituosas tipificadas na Lei Federal n°. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, é a ordem tributária e que o objeto dessa proteção está materializado na noção de patrimônio dinâmico¹⁹ administrado pelo Estado.

Reforçando esse pensamento, Bitencourt (2013, p. 460) afirma que "as posturas patrimonialistas apresentam-se, de um modo geral, como as mais coerentes e acordes com os princípios norteadores do Direito Penal mínimo e garantista no marco de um Estado Democrático de Direito". Ainda segundo Bitencourt (2013, p. 458):

Em verdade, o que os crimes tributários atingem diretamente é a administração do erário público, prejudicando a arrecadação de tributos e a gestão dos gastos públicos; essa realidade tangível pode ser demonstrada no curso da instrução criminal para efeito de atribuição de responsabilidade penal e aplicação de pena, e que, inegavelmente, atinge o bem jurídico ordem tributária.

É fato que o bem jurídico, ordem tributária, possui respaldo constitucional, tendo em vista que as atividades desenvolvidas pelo Estado visam a assegurar o interesse público na implementação de políticas públicas, a partir do uso do patrimônio tributário (erário público e arrecadação tributária).

18. "Em verdade, o que os crimes tributários atingem diretamente é a administração do erário público, prejudicando a arrecadação de tributos e a gestão dos gastos públicos; essa realidade tangível pode ser demonstrada no curso da instrução criminal para efeito de atribuição de responsabilidade penal e aplicação de pena, e que, inegavelmente, atinge o bem jurídico ordem tributária. Por isso, as posturas patrimonialistas apresentam-se, de um modo geral, como as mais coerentes e acordes com os princípios norteadores do Direito Penal mínimo e garantista no marco de um Estado Democrático de Direito. Diante desse entendimento, é possível afirmar que a ordem tributária é o bem jurídico protegido diante das condutas incriminadas pela Lei n. 8.137/90, e que o objeto jurídico dessa proteção consiste, materialmente, no patrimônio administrado pela Fazenda Pública na sua faceta de ingressos e gastos públicos." (BITENCOURT, 2018, p. 457-464).

19. "Cabe esclarecer, desde logo, que a referência ao patrimônio da Fazenda Pública, como objeto jurídico protegido, não deve ser entendida aqui como sinônimo do bem jurídico patrimônio público, já constituído, mas à noção de patrimônio dinâmico, enquanto objeto de referência sobre o qual incidem os comportamentos incriminados para a produção do resultado descrito no tipo, que afligem a atividade tributária desenvolvida pelo Estado" (BITENCOURT, 2013, p. 446-448).

“TRIBUTARIZAÇÃO” DO DIREITO PENAL

Convém antes de analisar os crimes contra a ordem tributária, reforçar o entendimento da definição legal de crime adotado no Brasil, o conceito analítico de crime, considerando a concepção mais aceita entre os doutrinadores, como sendo um fato típico (tipo), antijurídico e culpável.

Define-se tipicidade como “uma decorrência natural do princípio da reserva legal: *nullum crimen nulla poena sine praevia lege*” Ou seja, “é a conformidade do fato praticado pelo agente com a moldura abstratamente descrita na lei penal.” (BITENCOURT, 2018, p. 356).

Por sua vez, a antijuridicidade vem a ser o elemento de valoração, objetivo e formal, isto é, sendo apenas necessário a “comprovação de que a conduta é típica e de que não concorre nenhuma causa de justificação”, além das legalmente previstas. (BITENCOURT, 2018, p. 284).

Já a culpabilidade tem a concepção de ser o aspecto subjetivo do crime, isto é, o sujeito poderá ser responsabilizado por sua conduta e conseqüentemente está passível de punição, desde que seja imputável, estando imbuído de potencial capacidade de compreender o caráter ilícito de determinada conduta e nas circunstâncias em que se encontrava era razoável exigir que este agisse conforme determina a lei.

Dessa forma, baseado nessa concepção, a declaração de autonomia aos crimes contra a ordem tributária é o fato de não representarem meras infrações à norma tributária, porém condutas que afetam a um bem jurídico digno de proteção penal, considerando o pressuposto de Direito Penal mínimo e limitado pelos princípios da intervenção mínima, da fragmentariedade, da ofensividade, da culpabilidade, entre outros. (BITENCOURT, 2013, p. 379)

Resta evidenciar que na seara do Direito Tributário existe uma relação de tipo²⁰ e tipicidade, distintas do conceito aplicado no Direito Penal Tributário que para a determinação da existência da obrigação tributária principal, bem como a identificação do tributo devido, seja por pessoa física ou jurídica, existe a necessidade da realização do juízo de adequação (juízo de tipicidade) entre um fato e a sua hipótese de incidência, conforme preconizado na legislação não penal, o qual permitirá, a partir de um juízo lógico de subsunção, determinar se tal tributo é devido ou não.

Como afirmado anteriormente, os crimes contra a ordem tributária são distintos das infrações tributárias, no entanto, nas palavras de Cezar Bitencourt (2013, p. 397) “sempre e quando o delito fiscal tenha como pressuposto lógico, ou fático, o dever de pagar tributo, será necessário constatar se houve, ou não, a prática de uma infração tributária”. Residindo uma necessidade de verificação da dupla tipicidade, se na esfera tributária e penal.

Destaca Bitencourt (2013, p. 401), quanto ao entendimento da doutrina adotada:

A concretização da situação-tipo descrita no fato gerador é necessária, no âmbito do Direito Penal Tributário, antes mesmo que se cogite da tipicidade penal, sabido que de regra inexistente figura penal tributária sem prévia obri-

20. Segundo Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 161) “No direito positivo brasileiro, o tipo tributário é definido pela integração lógico semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo”.

gação desta natureza, inserindo-se necessariamente o não pagamento (ou o pagamento tão só parcial) do tributo no tipo penal, à guisa de elemento normativo do tipo.

Dessa afirmação não implica dizer que os crimes tributários representem mera infração das normas tributárias, como também que a pena imposta esteja em consonância com os critérios de atribuição de responsabilidade do Direito Tributário, haja vista a autonomia inerente ao Direito Penal (BITENCOURT, 2013, p. 404).

De acordo com Bitencourt (2013, p. 507), constata-se que o legislador utiliza elementos normativos do tipo penal diferentes dos defendidos pela doutrina: "elementos normativos do tipo são aqueles para cuja compreensão é insuficiente o desenvolvimento de uma atividade meramente cognitiva, sendo necessária a realização de uma atividade valorativa".

Antes de tudo, vale lembrar o diferencial, ou melhor, a distinção entre infração tributária e crimes tributários. Para tanto, é substancial recorrer à doutrina de Paulo de Barros Carvalho (2019), quando faz referência à classificação dos tipos previstos na Lei Federal n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que trata dos crimes contra a ordem tributária.

A supracitada lei, por sua vez, alterou a definição dos crimes contra a ordem tributária, reescrevendo aqueles delitos antes designados de 'sonegação tributária' pela Lei Federal n.º 4.729, de 14 de julho de 1965. A mencionada legislação alargou o rol dos fatos típicos configuradores dos crimes contra a ordem tributária, redesenhando, outrossim, a figura da "apropriação indébita", ao definir como crime o fato de deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo descontado ou cobrado de terceiros (art. 2º, II, da Lei Federal nº 8.137/1990)

Vale salientar a Lei Federal n.º. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, definidora de crimes contra a ordem tributária, econômica e as relações de consumo, que em seus três primeiros artigos sistematiza variados verbos nucleares de cada um dos crimes previstos, com aplicabilidade das penas previstas para cada um. No entanto, são excessivamente amplos e vagos, como pode ser vistos nos exemplos da redação do artigo 1º da Lei n.º. 8.137/90, que define o crime de sonegação fiscal, que consiste em "suprimir ou reduzir tributo" e a do artigo 2º que utiliza o verbo "fraudar", uma vez que a expressão "tributo" é muito ampla, abrangendo diversas modalidades de tributos e o verbo "fraudar" não é suficientemente preciso para definir as condutas que configuram o crime de sonegação fiscal. Dificultando assim, a aplicação da lei e a possibilidade de se gerar interpretações equivocadas.

Além da ampla previsão supracitada, outras condutas já estão previstas como crimes próprios no Código Penal, como por exemplo: deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal convencional, art. 168-A (Pena – reclusão, de 2 a 5 anos, e multa). Como também, art. 334, iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadorias (Pena – reclusão, de 1 a 4 anos). (Art. 334, da Lei Federal nº 2.848/1940)

Mesmo tipificado como crime tributário, encontra-se ainda previsto a extinção da punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições ou valores, e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal. (§ 2º, art. 168-A, do Decreto-Lei nº 2.848/1940).

A todos os crimes considerados como tributários à luz da Lei Federal nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, são aplicados o Princípio do Direito Penal, em especial da *legalidade, irretroatividade, pessoalidade* e, principalmente, o *princípio da ampla defesa e do contraditório*, todos também previstos na Carta Magna, art. 5º (CF/1988). É destaque que os crimes tributários, em regra, são materiais ou de resultado, pressupondo o inadimplemento do tributo provocado, já constituído e devido, a partir do lançamento definitivo, o qual se dá com o encerramento do processo administrativo fiscal. A partir daí, haverá justa causa, o juízo de certeza, corroborando para o início da persecução na esfera criminal.

O principal traço deste tipo de sanção está em que a penalidade pode ser aplicada independentemente de ficar comprovada a culpabilidade do sujeito passivo, bastando para isso, que a lei tributária assim determine. Traduzindo em outras palavras, o pressuposto da aplicação da penalidade é a contrariedade ao que estatui a legislação tributária, sem se perquirir acerca da ocorrência de qualquer das formas de culpabilidade, presentes no Direito Penal Comum.

Havendo crime, incidirão as normas do Direito Penal Tributário, que dizem respeito ao conjunto de normas jurídicas que tutelam o patrimônio do sujeito passivo da obrigação tributária e que prescrevem Penas Privativas de Liberdade (PPL) e/ou multa, sempre que o descumprimento de tais obrigações se der por meio de artifícios fraudulentos, previsto na descrição da Lei Federal nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e que estejam presentes os elementos que informam a culpabilidade.

Isso dito, há que se considerar, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, conforme estabelecido no art. 136 do Código Tributário Nacional (BRASIL, CTN, 1966. art. 136).

Insta salientar, que tanto a Lei Tributária como a Lei Penal Tributária devem indicar, com precisão, quais as condutas que pretende qualificar como ilícitas a determinar a sanção correspondente, em prestígio ao princípio da legalidade, para permitir ao agente a mais ampla defesa. Para que cumpra o comando constitucional que determina a individualização da pena, a Lei Tributária, que comina penalidade, deve estabelecer graduação relativas à intensidade ou a natureza da pena, de acordo com as circunstâncias em que se verificou o descumprimento da obrigação tributária.

Também aqui vale esclarecer sobre o que é tributo, art. 3º. CTN (Lei Federal n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966): "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

No que toca aos crimes contra a ordem tributária, a figura do dolo é indispensável, já que as condutas tipificadas nos artigos da Lei Federal nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990

são puníveis, meramente, na modalidade dolosa, por inexistir previsão da punibilidade na modalidade culposa, em relação à intenção do agente de fraudar a Fazenda Pública, através da prática de atos abalizados para tanto, não caracterizando o delito penal o simples fato de abster-se de honrar com seu débito fiscal, evento que corrobora para a aplicação de infrações tributárias.

Há de convir que ainda há controvérsias na jurisprudência e doutrina tributária sobre o momento em que se dá a consumação da constituição do crédito tributário em definitivo. Na seara do Direito Penal Tributário é viável adentrar na polêmica em evidência, posto que a Súmula Vinculante n.º 24, do Supremo Tribunal Federal (STF), faz alusão, em seu corpo textual: "Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º., inciso I a IV, da Lei Federal n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, antes do lançamento definitivo do tributo" (BRASIL, STF, 2022. Súmula Vinculante n.º 24).

Cabe ressaltar que esses lançamentos, mencionados na Seção II – Modalidades de Lançamentos do Código Tributário Nacional (CTN), se distinguem conforme o grau de colaboração do sujeito passivo. Conforme os artigos 147, 149 e 150 do CTN, o lançamento pode ser efetuado pela autoridade administrativa, com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiros, ou por homologação, que ocorre quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (BRASIL, CTN, 1966. art. 149-150).

O lançamento de ofício, por sua vez, é realizado exclusivamente pela autoridade administrativa, que age de forma autônoma e independente para constituir o crédito tributário com base nas informações disponíveis sobre o contribuinte e o fato gerador, calculando o tributo devido e exigindo o pagamento. Um exemplo de lançamento de ofício é o IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano, no qual a autoridade municipal envia o carnê de pagamento diretamente ao contribuinte, sem a necessidade deste informar qualquer ocorrência do fato gerador (BRASIL, STJ, 2022. Súmula 436 ²¹).

O lançamento por declaração é uma das modalidades de lançamento do crédito tributário, que ocorre com base na declaração do sujeito passivo (contribuinte) ou de terceiros, desde que seja prestada à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, conforme a legislação tributária.

Já o lançamento por homologação é uma modalidade em que o contribuinte tem a responsabilidade de apurar e pagar o crédito tributário, enquanto ao Fisco cabe homologar a referida apuração, seja de forma expressa ou tácita, após o prazo prescricional quinquenal, contado do fato gerador, para realização da cobrança da dívida ativa em processo de execução fiscal.

Independentemente da notificação do lançamento, existe ainda a possibilidade de notificação da lavratura de um "auto de infração" nos casos em que se verifica a ocorrência de infração. Este documento é viável para constituir o crédito tributário, acrescido da multa adequada ao valor devido.

Caso o contribuinte seja notificado, ele terá o prazo de 30 dias para apresentar impugnação por escrito, período em que não corre a prescrição e o crédito tributário

21. Superior Tribunal de Justiça (STJ). Súmula 436: "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco."

não será exigido. A defesa, se apresentada, deve ser instruída das provas documentais e suas alegações anexadas. Porém, caso não apresente a defesa ou a apresente intempestivamente, será exigido o crédito tributário mediante inscrição em dívida ativa e cobrança em execução fiscal.

Cumpre destacar que, de acordo com a Súmula Vinculante n.º 24 do Supremo Tribunal Federal (STF), o momento referido no parágrafo anterior é o primeiro a ser considerado para fins de materialização dos tipos penais previstos na Lei Federal n.º 8.137/1990 (BRASIL, STF, 2022. Súmula Vinculante n.º 24).

A apresentação tempestiva da impugnação instaura a fase litigiosa do processo administrativo, o que favorece a suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos termos do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional. (BRASIL, CTN, 1966. art. 151, III).

Ao final do processo administrativo fiscal, pode-se concluir que o crédito tributário não é passível de constituição ou que determinados atos devem ser anulados, afastando a caracterização do delito previsto no art. 1º da Lei Federal n.º 8.137/1990. Caso o crédito tributário seja confirmado, o contribuinte será notificado para realizar o pagamento ou parcelamento do débito, evitando, assim, a persecução penal. (BRASIL, CTN, 1966. art. 156).

De qualquer forma, tanto no caso de infração tributária quanto no de crime tributário, a interdição do estabelecimento e a apreensão de mercadorias foram consideradas inadmissíveis pelo Supremo Tribunal Federal como meio coercitivo para cobrança de tributos, conforme as Súmulas 70 e 323, respectivamente (BRASIL, STF, 2022. Súmula 70 e Súmula 323).

A regularização do crédito no âmbito tributário, incluindo suas repercussões no Direito Penal Tributário, engloba não apenas o valor principal, mas também juros, correção monetária e multa. O objetivo do Fisco é obter o pagamento do valor devido em sua totalidade, interrompendo a lesão ao erário público decorrente da conduta fraudatária do contribuinte. Ao proceder à liquidação do débito, o contribuinte é premiado com a extinção completa da punibilidade na esfera criminal, como previsto na Lei Federal n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

O art. 14 da referida lei já previa a exclusão da punibilidade, mas foi revogado pela Lei Federal n.º 8.383²², de 30 de dezembro de 1991. Contudo, a Lei Federal n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que dispõe sobre o Imposto de Renda, restaurou essa possibilidade de anulação da punibilidade na esfera criminal, prevendo em seu art. 34 que, "Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei Federal n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia". (BRASIL, 1995)

Fortalecendo a legislação acima, também foi instituído pela Lei Federal n.º 9.964, de 10 de abril de 2000, o Programa de Recuperação Fiscal, conhecido como REFIS, que sacramentou em seu art. 15, parágrafo 3º, a extinção da punibilidade dos crimes distribuídos nos artigos 1º. ao 3º. da Lei Federal n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990,

22. "Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências."

"quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal" (BRASIL, 2000)

A partir da Lei Federal nº. 10.684, de 30 de maio de 2003, artigo 9º,

"É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos art. 1º. e 2º. da Lei Federal nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento"

Isto posto, contanto que esteja formalizado o parcelamento, independente do momento processual, a pretensão punitiva estatal obrigatoriamente deverá ser suspensa e, pago o débito ao final do lapso concedido, a extinção da punibilidade do contribuinte será obrigatória.

Contudo, é importante destacar que a suspensão da pretensão punitiva no âmbito do Direito Penal Tributário perdurará apenas enquanto o crédito do contribuinte for contemplado pelo adimplemento do parcelamento ou programa de parcelamento aderido. Caso haja a exclusão do parcelamento por falta de pagamento das parcelas vincendas, a suspensão da pretensão punitiva do Estado não mais subsistirá.

Em 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu que a falta de pagamento de ICMS, mesmo que declarado, pode ser considerada crime de apropriação indébita tributária (BRASIL, STJ, 2018. REsp 1.495.146).

Em 14 de março de 2022, foi largamente noticiado em diversos sites especializados em matérias tributárias e afins que a Receita Federal passou a notificar diretores de sociedades empresárias inadimplentes, sob o manto de "incentivo a autoregularização por parte dos contribuintes", que a não quitação de dívidas de tributos retidos na fonte, podem acarretar representação fiscal com finalidade penal junto ao Ministério Público (Fleury, Coimbra & Rhomberg Advogados, 2022)

É relevante destacar que o não pagamento de tributo não é uma condição explícita para a caracterização de conduta delituosa. Nos últimos anos, tem sido observada uma tendência na utilização do chamado Direito Penal Tributário ou "Tributarização" do Direito Penal como forma instrumental de cobrança de dívidas fiscais.

Sem contar que acaba inexistindo tratamento diverso daqueles que intencionalmente cometem crimes contra a ordem tributárias – quer seja de fraude ou sonegação, dentre outros – dos que cometem desobediências (infrações administrativas tributárias).

Deve-se considerar se as sanções previstas para as condutas tipificadas como crimes são suficientes e efetivas, em consonância com os princípios fundamentais do Direito Penal, tais como ofensividade, fragmentariedade e subsidiariedade. Ademais, conforme Oliveira, é preciso questionar se a extinção da punibilidade, em casos específicos devido ao pagamento do tributo em momento anterior ao recebimento da denúncia, não configura uma proteção ineficiente do Estado ou um descumprimento de seu papel na proteção dos bens jurídicos. (OLIVEIRA, 2016).

Diante da prática de uma conduta típica, ilícita e culpável, é possível que o arrependimento eficaz seja apresentado como uma atenuante, conforme o art. 15 do Código Penal, de forma a evitar possíveis excessos e garantir a proteção dos bens jurídicos envolvidos, ao invés de simplesmente descriminalizar a conduta. (BRASIL, 1940)

A suspensão da pretensão punitiva do Estado,²³ frente a arrecadação do valor devido, pode ter seu espectro quando se traz à sua seara o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS)^{24,25}, que pode favorecer agentes que tenham qualquer tipo de parcelamento de tributo²⁶, independente de origem ou esfera, seja pessoa física ou jurídica, desde que antes do recebimento da denúncia, sem alusão a prazo ou ao pagamento integral da dívida²⁷ ou até espontânea confissão e prestação das informações pelo contribuinte devedor.

Embora o REFIS possa auxiliar na recuperação de créditos tributários, pode funcionar como um estímulo à inadimplência tributária, permitindo que contribuintes em débito com o fisco regularizem sua situação posteriormente, em condições mais favoráveis. Isso pode levar à criação de uma cultura de descumprimento das obrigações fiscais, beneficiando devedores contumazes que acumulam dívidas tributárias de forma reiterada e proposital.

A política de REFIS, que oferece vantagens e descontos para os contribuintes inadimplentes, pode gerar uma desigualdade no tratamento entre aqueles que cumprem com suas obrigações tributárias e aqueles que não o fazem. Isso pode violar princípios fundamentais do Direito, como a proporcionalidade, isonomia e legalidade. Ademais, é importante lembrar que nem todos os contribuintes inadimplentes agiram de má-fé e com a intenção de prejudicar a ordem tributária, e, mesmo assim, não têm acesso às mesmas vantagens oferecidas pelo REFIS.

Além disso, é necessário que haja uma reflexão sobre a forma como o Direito Penal Tributário tem sido aplicado na prática, para evitar a utilização indevida do poder punitivo do Estado em casos que não sejam de fato lesivos à ordem tributária. É importante que a aplicação do Direito Penal seja pautada em critérios objetivos, que permitam a identificação das condutas mais graves e lesivas, evitando assim a criminalização de

23. Art. 9º "É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei Federal 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".

24. Lei Federal 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.

25. Lei Federal nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011. Dispõe sobre o valor do salário-mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei nº 12.255, de 15 de junho de 2010.

26. "Atualmente, as consequências penais do parcelamento e do pagamento dos tributos estão disciplinadas no art. 34 da Lei nº 9.249/1995; no art. 9º, caput e §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.684/2003; nos arts. 68 e 69 da Lei nº 11.941/2009; e no art. 83 da Lei nº 9.430/1996 (com as alterações trazidas pela Lei nº 12.382/2011)." Oliveira, Fernanda Amorim Almeida Críticas à extinção da punibilidade dos crimes tributários em razão do pagamento do tributo. Boletim Científico ESMPU, Brasília, a. 15 – n. 48, p. 95-127 – jul./dez. 2016.

27. Os arts. 67 a 69 da Lei nº 11.941/2009 (Lei do Refis da Crise) voltaram a tratar do Programa de Recuperação Fiscal.

comportamentos que não representem uma ameaça real à ordem jurídica. O excesso de criminalização pode gerar um efeito contrário ao desejado, deslegitimando a atuação do Direito Penal e reduzindo sua capacidade de prevenir condutas lesivas.

É importante destacar que medidas alternativas à criminalização, como a adoção de sanções administrativas e educativas, podem ser mais eficazes na prevenção de comportamentos lesivos e na construção de um sistema tributário mais justo e equitativo. Como também, é fundamental que o Estado tenha uma postura proativa na fiscalização e cobrança dos tributos devidos, evitando a criação de oportunidades para a inadimplência e sonegação fiscal.

Por fim, ressalte-se que a eficácia do Direito Penal em prevenir condutas lesivas é realizada por meio da aplicação de penas. No entanto, um sistema sustentável de proteção da ordem tributária não deveria depender de anistias recorrentes, mas sim de medidas preventivas e punitivas que sejam efetivas e proporcionais às lesões causadas. É importante destacar que as penas devem ser aplicadas de forma proporcional à gravidade da infração e de forma a dissuadir o contribuinte de cometer infrações tributárias.

CONCLUSÃO

Nota-se que a pressa em arrecadar mais impostos e proteger bens jurídicos difusos tem levado legisladores a buscar soluções imediatas para atender a demanda pública. No entanto, essa corrida desenfreada pela cobrança fiscal tem gerado tratamento desigual e distorcido a essência do Direito Penal, relegando-o ao papel de mera ferramenta para cobrança de dívidas fiscais.

A discussão sobre a aplicação do princípio da intervenção mínima do direito penal no Brasil é relevante sob o ponto de vista da crescente utilização do direito penal como resposta ao clamor midiático e popular para os mais variados conflitos de interesses, e por que não, o poder punitivo do Estado.

Conforme já esclarecido na seção intitulada "Tributarização do Direito Penal", tributo "é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada" (BRASIL, CTN, 1966).

Quando se menciona: "...que não constitua sanção de ato ilícito", no que toca aos crimes contra a ordem tributária, a figura do dolo é indispensável, já que as condutas tipificadas nos artigos da Lei Federal nº. 8.137/90 são puníveis, meramente, na modalidade dolosa por inexistir previsão da punibilidade na modalidade culposa devido à intenção do agente de fraudar a Fazenda Pública, através da prática de atos ilícitos.

Sabe-se que o bem jurídico, ordem tributária, está assegurada pela Constituição Federal e que as atividades desenvolvidas pelo Estado visam a assegurar o interesse público na implementação de políticas públicas, a partir do uso do patrimônio tributário (erário público e arrecadação tributária).

Como também que, ao ordenamento pátrio, foram internalizados novos bens jurídicos ditos direitos fundamentais constitucionais de terceira dimensão, de notável abstrativização e passível de uma variedade de interpretações, conforme o contexto histórico atual na sociedade.

Nesse contexto, é importante considerar que, a depender dos riscos e dos novos interesses em que a sociedade se encontra imersa, há uma tendência de trazer o foco para o Direito Penal como elemento central de resolução de políticas públicas, resultando em uma inclinação, amplamente observada em todos os países do mundo, em introduzir novos tipos penais, assim como a agravar os já existentes no ordenamento jurídico vigente, enquadrando-os, seja na restrição, ou na "reinterpretação" das garantias clássicas do Direito Penal e do Direito Processual Penal.

O que não significa dizer que essa intervenção penal solucionará os problemas e o fará na origem, tampouco que criará mecanismos de prevenção eficazes na defesa dos direitos fundamentais constitucionais dos indivíduos e da sociedade.

Cabe aos órgãos da Administração Pública, criar procedimentos, aprimorar os existentes, mantendo-se na seara administrativa, quando o bem jurídico em causa não tiver uma relevância digna da tutela jurídica-penal. Fazendo uso inclusive de medidas preventivas, como a promoção de uma educação fiscal de qualidade, bem como a melhoria da eficiência do Estado na gestão de recursos e na prestação de serviços públicos, tão essenciais para prevenir a inadimplência e a sonegação fiscal.

Além disso, ressalta-se a importância de uma atuação equilibrada dos poderes legislativo, executivo e judiciário para garantir a harmonia entre a arrecadação de tributos e a proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos.

Por fim, defende-se ao Estado aplicar o direito penal como *ultima ratio*, superando a dura realidade de aplicação do direito penal como *prima* e ou única *ratio* e adotar políticas no sentido de reestruturar o Direito Tributário e o Direito Tributário Penal brasileiro, como também o Estado, por sua vez, fazendo-se valer como órgão arrecadador dos créditos tributários para atender as ansiedades da sociedade como um todo, em cumprimento às obrigações constitucionais dos direitos fundamentais de nossa Carta Magna de 1988.

REFERÊNCIAS

BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. Trad. Paulo M. de Oliveira; prefácio de Evaristo de Moraes. 2. ed. São Paulo: Edipro, 2015.

BECK, Ulrich. **Sociedade de risco: rumo ao uma outra modernidade**. Trad. Sebastião Nascimento. 2. ed. São Paulo: Editora 34, 2011.

BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal: parte 1. 24.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018

_____. **Crimes contra ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013. Ebook Kindle.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 12 abril 2022.

____. Decreto-Lei 2.848, de 07 de dezembro de 1940. **Código Penal**. Brasília, DF: Presidência da República, [1940]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm. Acesso em: 28 março 2022.

____. **Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1940]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm. Acesso em: 10 abril 2022.

____. **Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 23 abril 2022.

____. **Lei Federal 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. Brasília, DF: Presidência da República, [1940]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 18 março 2022.

____. **Lei Federal 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. Brasília, DF: Presidência da República, [1995]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm#:~:text=L9249&text=LEI%20N%C2%BA%209.249%2C%20DE%2026%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201995.&text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20do%20imposto,l%C3%ADquido%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs. Acesso em: 10 maio 2022.

____. **Lei Federal 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. Brasília, DF: Presidência da República, [2003]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.684.htm#:~:text=LEI%20No%2010.684%2C%20DE%2030%20DE%20MAIO%20DE%202003.&text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria%2C%20disp%C3%B5e,Social%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs. Acesso em: 10 abril 2022.

____. **Lei Federal nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011**. Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei nº 12.255, de 15 de junho de 2010. Brasília, DF: Presidência da República, [2011]. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12382.htm. Acesso em: 15 maio 2022.

____. **Lei Federal nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil**. Brasília, DF: Presidência da República, [2015]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 10 abril 2022.

____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 436**. In: _____. Súmulas. Brasília, DF. Disponível em: https://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/2354/Sumulas_e_enunciados. Acesso em: 15 maio 2022.

____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 70**. In: _____. Súmulas. Brasília, DF. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2194>. Acesso em: 18 maio 2022.

____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 323**. In: _____. Súmulas. Brasília, DF. Disponível em: https://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/288/Sumulas_e_enunciados. Acesso em: 18 maio 2022.

____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 24**. Brasília, DF. Disponível em: https://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/2328/Sumulas_e_enunciados. Acesso em: 18 maio 2022.

____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.495.146 - SP (2014/0051074-4)**. Relator: Min. Gurgel de Faria. Julgamento: 20/03/2018. Órgão Julgador: T1 - Primeira Turma. Brasília: DJe 11/04/2018. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=64907172&num_registro=201400510744&data=20180411&formato=PDF. Acesso em: 14 fev. 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CAVALCANTI, Rodrigo. **Lavagem de Capitais: Combate à Criminalidade Econômica e a Preservação dos Direitos Fundamentais**. Natal: Polimatia, 2022.

DELMANTO, Celso. **Código Penal Comentado**. 9. ed. ver. atual e ampl. São Paulo: Saraiva, 2016.

FLEURY, Coimbra & Rhomberg Advogados. **Portal FCR Law News**. 2022. Disponível em <<https://news.fcrlaw.com.br/news/receita-notifica-inadimplente-sobre-risco-de-socio-responder-por-crime>>. Acesso em: 14 março 2022.

OLIVEIRA, Fernanda Amorim Almeida. Críticas à extinção da punibilidade dos crimes tributários em razão do pagamento do tributo. **Boletim Científico ESMPU**, Brasília, a. 15 – n. 48. jul./dez. 2016. p. 95-127.

RODRIGUES, Fillipe Azevedo. **Análise Econômica da Expansão do Direito Penal**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2021.

RODRIGUES, Fillipe Azevedo; RODRIGUES, Liliana Pereira Santo de Azevedo. **Lavagem de Dinheiro e Crime Organizado: diálogos entre Brasil e Portugal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús-Maria. **La expansión del derecho penal**: aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales. 2. ed. Madrid: Civitas, 2001.