

Breves apontamentos acerca da lei n. 8.137/90*

Marcus Antonio de Souza Costa¹

Resumo

O presente estudo aborda breves apontamentos acerca da que Lei nº 8.137/90, no que tange aos crimes contra a ordem tributária, onde é imprescindível ressaltar que há uma conotação penal, ou seja, o legislador escolheu a ordem tributária como um bem jurídico de importância tamanha que seja merecer de tutela penal (princípio da lesividade ou ofensividade), sendo, portanto, um bem jurídico, cuja ofensa configura crime. Ao mesmo tempo, tais delitos são merecedores da tutela penal, por parte de uma legislação especial, e não a legislação penal ordinária (CP), o que atende ao princípio da especialidade (art. 12 CP). Caso um desses crimes seja praticado, o indivíduo deverá responder pela lei especial, e não pelo Código Penal. Foi feita uma análise buscando o entendimento desse processo, considerado único, para isso foi necessário um resgate da conjuntura que levou o governo a sancionar a lei 8.137/90, apontando as características que dão sua originalidade, assim entendendo o seu funcionamento, bem como a ótica de alguns renomados autores que terão seus nomes destacados na bibliografia que acompanhará o presente estudo.

Palavras-chave: Ordem Tributária; Lei n. 8.137/90; Sonegação.

Brief notes about Law n. 8,137 / 90

Abstract

The present study deals with brief notes about the Law No. 8,137 / 90, in relation to crimes against the tax system, which is essential to point out that there is a criminal connotation, that is, the legislator chose the tax system as a legal right of such importance that it is deserving of criminal protection (principle of harmfulness or offensiveness), and therefore a legal asset whose offense set crime. At the same time, such crimes are deserving of criminal protection, by special legislation, and not the ordinary criminal law (CC), which serves the principle of specialty (art. 12 CC). If one of those crimes is committed, the individual must respond by special law, and not the Criminal Code. An analysis was made seeking the understanding of this process considered unique. For that, it was necessary a rescue of the environment that led the government to sanction the Law No. 8,137 / 90, pointing out the features that give its originality in order to understand its operation, as well as optics of some renowned authors whose names will be highlighted in the literature that will accompany this study.

Keywords: Tax Order; Law No. 8,137 / 90; Evasion.

* Artigo Científico apresentado para a conclusão de Bacharelado em Direito da Faculdade de Direito de Valença, do Centro de Ensino Superior de Valença (CESVA), da Fundação Educacional Dom André Arcoverde (FAA), em 2015.

1. Discente do 10 período a Faculdade de Direito de Valença (CESVA-FAA)

Introdução

A Lei n. 8.137/90 não é o único diploma legal no Brasil que dispõe sobre os crimes contra a ordem tributária e a ordem econômica.

Além das leis que trataram de modificar alguns dispositivos da Lei n. 8.137/90, o próprio Código Penal Brasileiro tipifica algumas condutas que atentam contra esses mesmos bens jurídico-penais.

A exemplo disso, pode-se citar o art. 168-A do Código Penal, o qual se refere ao tipo penal da apropriação indébita previdenciária.

No entanto, é inegável que tal legislação compõe as normas de maior importância sobre o tema.

Além de descreverem os comportamentos criminosos que lesionam a ordem tributária e a ordem econômica, seus artigos também determinam modificações no texto do Código Penal (CP) brasileiro, bem como dispõem sobre aspectos aplicáveis de forma geral a todos os crimes desta natureza - circunstâncias agravantes, espécies de ação penal, entre outros.

Evolução histórica

Tópico extremamente importante e que merece destaque e nossos comentários, é o que trata da evolução histórica, em particular, no que concerne às finanças, bem como sua evolução. Ressalte-se que, foi na renascença o aparecimento de pensadores políticos de maior envergadura envolvendo problemas financeiros.

Inicialmente, podemos citar como exemplo, Diomedes Carafa (séc. XV), que inicia a correlação entre a economia privada e as funções públicas. Ainda Maquiavel (1469-1527) em Florença, ocupou-se das receitas, mas condenou os excessos fiscalistas.

Entretanto, Francesco Guicciardini (1483-1540), historiador, amigo de Maquiavel - estuda e critica os prós e contras dos impostos proporcionais e progressivos. Contudo, vale ressaltar que, o crescimento das finanças deve-se aos institutos e associações culturais, aos técnicos da administração e dos altos

funcionários públicos, a Ministros de Finanças, a exemplo de Colbert, Sully, Necker, Tugot na França.

No mundo contemporâneo, no contexto de Estados, nota-se que os mesmos são cada vez mais poderosos, detentores de sofisticados sistemas financeiros com políticas fiscais voltadas para a manutenção de um Estado dominador, inclusive, integrados através de blocos econômicos, a exemplo do Nafta, União Europeia, entre outros, os quais, notadamente, pode-se observar por parte dos mesmos, uma política econômica e fiscal protecionista, idêntica àquela nas grandes monarquias absolutistas nacionalistas e intervencionistas do mercantilismo.

Na esfera política, no que tange a evolução, o neoliberalismo só se efetivou com os governos conservadores de Margareth Thatcher, a partir de 1979, no Reino Unido; Ronald Reagan, a partir de 1980, nos Estados Unidos e Helmut Kohl, a partir de 1982, na Alemanha, espalhando-se assim, por todo o mundo.

Portanto, num mundo de grandes potências empresariais, as médias e pequenas empresas tiveram de orientar-se pelas suas decisões estratégicas, a exemplo das terceirizações e franquias, cujo objetivo era buscar custos produtivos e adequar-se ao mercado.

Assim sendo, as incorporações e fusões fixando-se na área de atração principal, bem como contratar outra empresa, que fizesse a segurança, por exemplo, em vez de realizá-la com funcionários próprios, terceirizou-se serviços, e passou a ser uma constante também, o direito de uso de uma marca de produtos ou serviços, já consagrada no mercado, irradiou-se por quase todos os países.

Na evolução das organizações, verifica-se que o papel das empresas no contexto do comércio internacional e da formação de blocos econômicos sugeriu que as mesmas viessem adequar-se à nova realidade, onde suas funções são produzir, bens e serviços para o mercado nacional e internacional e cuidar dos aspectos sociais, ecológicos e éticos. Constata-se assim que, a nova ordem econômica já é realidade. Por esta razão, que o processo de transformação da economia, foi iniciado na década de 70, devido à grave crise do capitalismo com o aumento do petróleo. Já a partir dos anos 80, a palavra de ordem da nova fase do capitalismo passou a ser a 'competitividade'. O que implicou no fim do chamado 'Estado do bem-estar social', com a redução dos investimentos em áreas como a educação e saúde. Contudo, no Brasil, essas transformações somente iniciaram a partir dos anos 90, cujas práticas típicas do capitalismo monopolista (de Estado)

começaram a ser abandonadas, seguidas do surgimento das principais tendências da política neoliberal; privatizações; eliminação dos monopólios estatais; atração de investimentos externos; abertura ao comércio externo e fim da ingerência, nas relações trabalhistas e austeridade na política fiscal.

Conceito

A primeira questão relacionada aos tipos do art. 1 da Lei n. 8.137/90 é saber se são crimes materiais ou formais. Neste ponto, há frontal divergência entre a doutrina dominante e aquilo que os tribunais têm decidido. Para a elucidação e equacionamento da matéria, faz-se necessário fazer uma pequena análise da legislação anterior. Entre nós, a Lei n. 4.729/65 criou pela primeira vez os delitos de sonegação fiscal. Sendo assim, era comum e pacífico o entendimento de que os delitos de sonegação fiscal eram de mera conduta ou puramente formais. Por isso, não se admitia a forma tentada.

Deste modo, exigia-se a configuração do elemento subjetivo do injusto, ou dolo específico, que, no caso, era o fim especial de eximir-se do pagamento de tributos.

Sobreveio a Lei n. 8.137/90, que regulando inteiramente a mesma matéria (art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC)), revogou a Lei dos Crimes Contra Ordem Tributária. Ao exigir, agora, a efetiva supressão ou redução do tributo, o legislador criou os tipos penais do resultado, materiais, como percebeu de imediato a quase totalidade da doutrina. Sem a lesão ao Fisco, o crime não se consuma. Por conseguinte, a consequência imediata da materialidade do crime é a necessidade de o Ministério Público demonstrar a supressão ou redução do tributo, já na denúncia.

Contudo, é importante observar que toda a jurisprudência, sedimentada ao tempo da legislação anterior, ainda considera os crimes contra a ordem tributária do art. 1º da Lei 8.137/90, como sendo de mera conduta, pouco importando para a consumação o efetivo prejuízo.

Segundo Luiz Celso de Barros, em sua obra 'Crimes Fiscais', o Crime Tributário, consiste na criminalização por dívida, no caso, a índole tributária. (2014, p. 13)

Conforme inicialmente citado, encontra-se basicamente normatizado por meio da Lei n. 8.137/90, que ao lado de outros diplomas estabelece penas de detenção e a reclusão para os delitos caracterizados como crimes contra a ordem tributária.

Preliminarmente cumpre esclarecer que dados comportamentos podem desencadear efeitos simultâneos na seara tributária e na órbita penal, a exemplo da falsificação de guias de recolhimentos de tributos, descaminho, dentre outros. O que nos parece inconcebível é a pretendida criminalização do devedor de tributos, pois essa hipótese afronta o inciso LXVIII do art. 5º do Diploma Excelso, cujo teor proíbe a prisão por dívida, excetuadas às hipóteses de inadimplemento de pensão alimentícia e do depositário infiel. (BARROS, 2014, p. 13)

Aspectos genéricos da lei n. 8.137/90

Contudo, é de grande importância ressaltar que, inicialmente, esses crimes eram apenas aqueles definidos no CP, como por exemplo, a falsificação de papéis públicos (art. 293), contrabando ou descaminho (art. 334), o excesso de exação (art. 316, § 1º), etc. posteriormente, outras figuras criminais definidas no Código Penal foram transplantadas para o campo do Direito Tributário. É o caso do artigo 11 da Lei 4.357/64, que incluiu entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita, definido no art. 68 do Código Penal, o não recolhimento dentro do prazo de 90 dias a contar, dos prazos legais, entre outras, da importância dos impostos sobre a renda, retidos na fonte e do imposto de consumo, indevidamente creditado nos livros de registro de matérias primas. Existia também, o dispositivo do art. 2º do Decreto-Lei nº 326/67, que equiparava a apropriação indébita. O não recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em determinadas circunstâncias, o qual, nesse particular, foi expressamente revogado pelo art. 14 Lei Complementar nº 70/91, que implantou a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) - que substituiu o contestado Fundo de Investimento Social (Finsocial).

O primeiro diploma legal estatuinto especificamente o crime tributário, surgiu com o advento da Lei n. 4.729 de 14 de julho de 1965, que definiu o crime de sonegação fiscal cominando a pena respectiva.

Assim sendo, hoje temos a Lei n. 8.137 de 27 de dezembro de 1990, que define os crimes contra a ordem tributária.

Cabe salientar que o disposto, respectivamente, nos artigos 1º e 2º da referida Lei, contém de forma transparente o que constitui crime contra a ordem tributária, ou seja, supressão ou redução do tributo ou contribuição social e qualquer acessório, mediante o que está inserido em seus cinco incisos. De acordo com o art. 1º, a pena atribuída ao infrator consiste em reclusão de dois a cinco anos e multa e de a infringência dos incisos constantes do art. 2º, consiste em detenção de seis meses a dois anos e multa.

Assim sendo, como se depreende do *caput* do art. 1º, o elemento nuclear do crime é a suspensão e/ou redução de tributos, mediante as diversas condutas previstas, como já comentadas em seus incisos I a V.

Deste modo, estamos diante, portanto, do ‘crime de resultado’ ou de ‘crime material’ que pressupõe a existência da supressão ou redução de tributos, sem o que o crime deixa de existir. O crime capitulado no inciso I do art. 2º corresponde a crime de sonegação fiscal definido no inciso I, do art. 1º da Lei n. 4.729/65.

Assim, aqui não se exige o resultado - o não pagamento do tributo ou sua redução. Basta a falsa declaração ou omissão de declaração com a intenção de se eximir do pagamento total ou parcial do tributo para ver caracterizado o crime.

Portanto, os crimes contra a ordem tributária não se confundem com o crime de descaminho, definido no art. 334 do Código Penal, que também implica supressão total ou parcial do tributo devido em operação de entrada no país ou de saída para o exterior de mercadoria proibida (configura crime de contrabando). Ainda que equiparado o crime de descaminho do crime de sonegação fiscal para o efeito de extinção da punibilidade pelo pagamento, o primeiro não se confunde com este último em razão de operação comercial com o exterior.

A revogação da Lei n. 4.729/65, nos mostra que o que mudou foi apenas a natureza do crime que de conduta, passou para crime de dano.

Daí, a grande parcela da doutrina considerar revogada a Lei n. 4.729/65. O art. 2º da Nova Lei - 8.137/90 - prescreve que ‘constitui crime da mesma natureza’, isto é, crime contra a ordem tributária e institui cinco hipóteses criminais misturando crimes de resultado com crimes de mera conduta.

O inciso I, por exemplo, dispõe: “fazer declaração falsa ou omitir declaração de rendas, bens ou fatos ou empregar outra fraude, para eximir-se total ou parcialmente, de pagamento de tributo”.

Assim sendo, a Lei n. 8.137/90, definiu nos artigos 1º e 2º os chamados ‘crimes contra a ordem tributária’, revogando tacitamente, as disposições da Lei n. 4.729/65, que definia os crimes de sonegação fiscal.

No dizer de Hugo de Brito Machado, a expressão ‘ordem tributária’, designa o complexo de normas jurídicas concernentes ao exercício do poder de tributar. Entretanto, cabe ressaltar, que doutrina e jurisprudência continuaram denominando de “sonegação fiscal, os crimes definidos na Nova Lei”. (2011, p. 156 *apud* HARADA; MUSUMECCI FILHO; POLIDO, 2015, p. 112)

Crimes contra a ordem tributária e interpretação da lei tributária

Segundo Hugo de Brito Machado, no estudo do crime de supressão ou redução, como dos demais crimes contra a ordem tributária é da maior importância do que os penalistas denominam ‘erro de tipo’. Se um contribuinte deixa de recolher um tributo, ou o recolhe em montante menor que o devido, porque cometeu um erro na interpretação da lei tributária, tem-se configurado um erro de tipo, que exclui o dolo, elemento essencial dos tipos penais em questão. Em outras palavras, pode-se dizer que o crime de supressão ou redução de tributo, bem como os demais crimes contra a ordem tributária, definidos na Lei n. 8.137/90, não se configuram em face de erro na interpretação da lei tributária.

Entendimento diverso, aliás, terminaria por amesquinhar o princípio da legalidade passando a prevalecer sempre, não é exatamente a lei tributária, mas a interpretação dada a esta, pelo Fisco. O contribuinte teria de acatar sempre essa interpretação, mesmo quando o questionassem administrativa ou judicialmente. “Teria de se submeter a ela até o advento de decisão final que lhe reconhecesse razão, sob pena de sofrer a ação penal por crime contra a ordem tributária”. (MACHADO, 2014, p. 518)

A lei em estudo está dividida da seguinte forma: Capítulo I: Dos crimes contra a ordem tributária; Seção I: Dos crimes praticados por particulares (arts. 1º e 2º); Seção II: Dos crimes praticados por funcionários públicos (art. 3º); Capítulo II: Dos crimes contra a ordem econômica e as relações de consumo (arts. 4º a 7º); Capítulo III: Das multas (arts. 8º a 10º) e, Capítulo IV: (arts. 11º a 23).

Dentro das exposições tecidas até aqui, entende-se que, embora a citada lei, em sua edição tenha sido sancionada com o propósito de disciplinar e ordenar os

delitos que possam configurar 'crimes contra a ordem tributária'; percebe-se que, no Brasil, trata-se de uma realidade constante, uma vez que, há forte tendência ao afrouxamento dos laços do nacionalismo, surgindo o desamor e o desinteresse pela coisa pública, que tem empurrado nossa evolução e modernização pelo desvio de coisas públicas que o Estado deveria legitimamente auferir de forma natural e espontânea. O povo, que consiste na composição de cidadãos, que do mesmo são contribuintes entende em sua grande maioria que o governo não merece arrecadar, porque aplica mal.

Por outro lado, são inúmeras as situações em que, considerando os aspectos facilitadores, há quem consiga enganar o fisco, omitindo-se no cumprimento de obrigações impostas pela lei, e como as leis são pouco claras, permitem discussões intencionáveis no âmbito do judiciário, onde classicamente e natural a sua morosidade, permitindo sempre que o devedor aufera vantagem pela utilização dos valores sonegados em atividade lucrativa.

No intuito de sanar esta situação promulgada a Lei n. 8.137/90 - Dos Crimes Contra a Ordem Tributária.

Como exposto acima, a questão dos crimes em foco possibilita ampla discussão, isto porque, a sociedade não está habituada com a criminalização dos fatos e/ou condutas que fogem ao cotidiano policial.

Entretanto, a realidade de necessidade de aumento de arrecadações tributárias para o benefício de toda a coletividade é uma das justificativas para que o Direito Penal venha a se preocupar com tal objeto jurídico.

Por oportuno, ressalta-se que, para que haja melhor compreensão, faz-se necessário uma análise do direito penal à luz de alguns importantes aspectos de sua Teoria Geral, seja ela do Crime ou da Pena.

Assim, a discussão ficará mais embasada, a partir de uma conexão entre o direito penal e o direito tributário.

O devido entendimento é de que, oportuno seria, uma prévia ação fiscal, como conclusão de procedibilidade da ação penal, bem como a extinção da punibilidade em caso de pagamento.

Sobre a incidência do direito penal na relação jurídico tributária, existe um grande debate doutrinário, surgindo inúmeros questionamentos sobre quais seriam os objetivos e os fundamentos de tal incidência.

No desenvolvimento desse tema, constata-se que, importa frisar que boa parte da doutrina afirmar que o verdadeiro objetivo desta incidência seria o 'combate ao crime tributário', desestimulando dessa forma, atitudes contrárias às políticas de arrecadação do fisco.

Portanto, esse sem dúvida é o grande objetivo dos parlamentares brasileiros ao positivarem tal incidência.

Entretanto, surge o seguinte questionamento: 'É realmente legítimo utilizar o direito penal para combater atitudes dos contribuintes contrárias ao interesse arrecadatário do fisco, principalmente, observando o caso particular brasileiro?'

Segundo Alberto Nogueira: "Determinadas questões nem sempre estão sendo bem compreendidas, como, por exemplo, algumas questões procedimentais" (2008, p. 251).

O autor destaca cinco que são fundamentais, constam, praticamente, de todos os estudos mais recentes a respeito dessa matéria:

1. Os crimes previstos no artigo 1º da Lei n. 8.137/90, são crimes de dano ou mera conduta?
2. Pode o sujeito passivo da obrigação tributária ser condenado por crime fiscal, relacionado a processo em que a própria administração ou o poder judiciário venha a declarar inexistir qualquer responsabilidade da natureza tributária?
3. Pode o sujeito passivo da legislação tributária sob a proteção do inciso LXIII, do art. 5, da Constituição Federal, negar-se a prestar informações aos agentes fiscais?
4. Falta de recolhimento de ICMS, oportunamente declarada nas guias próprias e por operações do contribuinte, configuram o crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90?
5. Em que medida o parcelamento da dívida tributária ou pagamento do tributo com redução de multa, interferem na configuração dos tipos penais? (NOGUEIRA, (2008, p. 251)

Destaca ainda o supracitado autor que:

Portanto, a questão da jurisprudencialidade é de direito material e a questão de procedimentalidade é uma questão de natureza processual. E, assim sendo, se não houver oferecimento da denúncia, certamente que a prescrição

ocorrerá, mas a questão prejudicial deve favorecer o contribuinte para que ele tenha o direito de exercer, tal como, está no nosso vetusto Código Penal, que primeiro se resolva a questão tributária. (NOGUEIRA, 2008, p. 255)

Por fim, Alberto Nogueira, ao analisar o sistema europeu, notadamente, o italiano, alemão e francês, propõe e recomenda que haja no âmbito do Congresso Nacional, medidas no sentido de se estabelecer um mínimo de organização administrativa. (NOGUEIRA, 2008, p. 25)

Para isso, deve-se estabelecer uma comissão de filtragem para que não haja nem o procedimento moroso e que contraria o sentido da cidadania, nem a precipitação fiscal. Portanto, uma triagem para evitar o que aconteceu - o Ministério Público e o próprio Judiciário ficaram soterrados diante de uma avalanche de ações penais.

Conclui, Alberto Nogueira, afirmando que o que vem se formando nesses últimos trinta anos, é que está nascendo também, aqui no Brasil, um novo ramo do Direito Penal na ordem tributária.

Direito penal econômico

Ao selecionar os interesses que devem ser tutelados pela lei, o legislador deve sempre levar em conta todas as particularidades que compõem a sociedade daquela época. Em se tratando das condutas que atentam contra a ordem tributária e econômica, não pode o legislador deixar de considerar que é cada vez maior a inserção do homem na economia. Isto é resultado da trajetória histórica percorrida pelo país ao longo dos anos.

Nesse contexto, verificamos que a preponderância no que diz respeito ao papel do Estado na economia brasileira não representa o resultado de um projeto cuidadosamente concebido.

Inúmeras circunstâncias contribuíram e forçaram o governo a intervir de maneira crescente no sistema econômico do país. Destaca-se que essas circunstâncias foram decorrentes de reações a crises internacionais e a necessidade de controlar a intervenção do capital estrangeiro em nossa economia, especialmente, no setor de serviços da utilidade pública, bem como na exploração

de recursos naturais, e a grande e necessária ambição de industrializar esse país demasiadamente atrasado.

A intervenção estatal na economia brasileira, pode-se verificar através da periodização da moderna história econômica do país. Para uma melhor compreensão dos estágios que moveram a história econômica contemporânea do Brasil é importante frisar que foram cinco estágios que levaram a um conjunto de mudanças marcantes nas atividades do governo.

Até os anos 30, não ocorreram outras mudanças institucionais. O Estado manteve-se basicamente concedendo ocasionalmente favores especiais aos novos setores através de tarifas alfandegárias ou empréstimos.

Nos anos 20, o mundo deparou-se com uma depressão, fato que não só, colocou o Brasil no caminho da industrialização pela substituição de importações, como também conduzia a uma acentuada expansão e a uma mudança no papel do Estado na economia nacional, onde o foco e propósito passaram a ser a aceleração do processo de industrialização. Fato como, programas de sustentação do café, denotam que pela primeira vez, o governo federal se engajava diretamente na fixação de preços e controle da produção de um determinado setor da economia.

Promoveu, o governo, a intervenção direta na economia através do controle do câmbio, a fim de racionar as divisas e cujo efeito indireto foi o de proteger o setor industrial.

Portanto, na era do Governo Vargas houve a expansão da intervenção do Estado para, assim, de maneira protecionista, encorajar o crescimento de diversos setores através da criação de autarquias, com o fim de lidar com setores como açúcar, mate, sal, pinho, pesca, marinha mercante etc,...

Um dos principais exemplos de controle de preços, começou em 1934 com a promulgação do Código de Águas, que possibilitou ao governo, o poder de fixar tarifas de eletricidade. As tarifas foram lastreadas, parte em valores ouro e parte em papel moeda, o que ocasionava a elevação acentuada a cada mês, o que implicava na redução do consumo de eletricidade, o que afetava a produção.

Foi nos anos 30, em plena depressão mundial, que pela primeira vez, um governo brasileiro demonstrou interesse na industrialização do país.

O governo após inúmeras e infrutíferas tentativas para que a iniciativa privada - nacional e estrangeira - criassem uma grande usina siderúrgica.

Nos anos 40, período da Segunda Guerra Mundial, deu-se a criação de várias empresas governamentais, que foram fundadas por razões de segurança nacional e algumas se transformaram em poderosas empresas nos anos 50 e 60. Em 1942, foi fundada a Companhia Vale do Rio Doce, sendo em grande parte, atribuível à considerações nacionalistas, uma empresa estatal que se tornaria, assim, a maior exportadora de minérios do Brasil. O período imediato ao pós-guerra, foi de certo modo, desprovido de novas experiências de intervenção do Estado nas atividades econômicas.

Nos anos 50, um acontecimento notável foi a criação do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE), em 1952, fundado com a finalidade de conceder financiamento para o programa de crescimento e modernização da infraestrutura do país, tendo como tarefa, possibilitar o fomento e financiamento das indústrias pesadas e de certos setores agrícolas.

Outro destaque da participação do governo nas atividades econômicas foi a criação da Petrobrás, em 1953. Os anos 50 representaram uma década, onde a participação governamental em bancos, particularmente, continuou a crescer. Os anos 50 testemunharam também o controle de preços, onde o controle das tarifas e dos serviços de utilidade pública foi estendido, visando atenuar as forças inflacionárias.

Nos anos 60 e início dos anos 70, a expansão do Estado na economia. Ocorreu, principalmente, através da consolidação e crescimento de suas várias atividades, com a criação de novas áreas de atuação, como por exemplo, a criação do Banco Nacional de Habitação (BNH), em 1965.

Merece destaque nos anos 70, a revitalização de empresas governamentais, como a Companhia Vale do Rio Doce e a Petrobrás.

A evolução, crescimento e as inúmeras medidas governamentais a partir dos anos 30, possibilitou perceber os avanços, retrocessos e, por conseguinte, o crescimento de um país, que atravessou uma depressão mundial e com mudanças em seu cenário econômico, mostrou o papel do Estado na economia do Brasil, ao longo dos anos.

Na realidade atual da sociedade, com já foi dito, o homem se insere cada vez mais nas atividades relacionadas com a economia. Isto fez surgir mais um bem jurídico, isto é, mais um interesse que demanda tutela por parte do Direito, qual seja, a ordem econômica. O Estado exerce intervenção na economia de forma a assumir

sua função de proteção da sociedade - conforme determinação constitucional, e, com isso, tem-se que atentar contra a ordem econômica - passou a configurar um ilícito penal. O surgimento de condutas ofensivas à ordem econômica e tributária, portanto, fez se desenvolver um ramo jurídico a que se convencionou chamar de 'Direito Penal Econômico'.

Neste ponto, passa-se a abordar que há quem entenda existir diferenças entre Direito Penal Tributário *versus* Direito Tributário Penal.

Embora, sejam institutos parecidos na nomenclatura e apesar de alguns dizerem que a diferença entre os conceitos é meramente linguística, trata-se de situações distintas, inclusive, tratadas por ramos diferentes do direito, esse sim, uno.

O Direito Penal Tributário é instituto do Direito Penal, enquanto o Direito Tributário Penal diz respeito às infrações administrativas, passíveis de penalização com multa.

Direito Tributário Penal, a responsabilidade é objetiva conforme preceitua o artigo 136 do Código Tributário Nacional (CTN). Eis que determina esse dispositivo legal:

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

Deve-se enfatizar, porém, que o Supremo Tribunal de Justiça (STF), mitiga o rigor transcrito no art. 136 do CTN e entende que, quando não há intenção de lesar o erário, e NE m prejuízo para a Fazenda Pública, não se justifica a imposição de multa.

Entretanto, no direito penal tributário, a responsabilidade é subjetiva.

Em suma, o direito penal tributário é o próprio direito penal tratando sobre matérias relativas a crimes contra a ordem e administração tributárias, já que direito penal tributário é a parte do direito tributário que comina penas (como multa), como sanções. São sanções administrativas.

Por fim, e quanto ao âmbito de aplicação destes dois institutos, aplica-se o direito tributário penal para reprimir aquelas condutas, que violem os preceitos da legislação tributária. Por sua vez, o direito penal tributário reprimirá aquela conduta

que, em virtude de sua gravidade, gera repercussão além da legislação tributária, adequando-se aos fatos descritos como infração penal.

Portanto, este ramo do direito penal econômico, utiliza-se dos conceitos advindos de ambas as esferas jurídicas: o direito tributário irá determinar o que é tributo, o que é imposto, o que é contribuição social etc,... e o direito penal trata da matéria de regras de cumprimento de pena, quais são os fins da pena, quem pode responder pelos crimes, quando haverá majorantes, qualificadoras etc,... A Lei n. 8.137/90 é lei penal, mas, trata deste ramo híbrido, que é o direito penal econômico, o qual precisa de conceitos de direito tributário.

Pontos controvertidos

Pagamento do tributo ou contribuição social como causa da extinção da punibilidade - a Lei n. 8.137/90 derogou a Lei n. 4.729/65.

Inicialmente, se faz importante, definir o instituto da extinção da punibilidade. Deste modo, pode-se mencionar as palavras de Stocco:

A prática de um fato definido na lei como crime traz consigo a punibilidade, isto é, a aplicabilidade da pena que lhe é cominada em abstrato na norma penal, a punição é consequência necessária da realização antijurídica e culpável da ação típica, mas podem ocorrer após o fato, causas, que impeçam o exercício da sanção que intervenham antes do início ou da conclusão do processo, quer sobrevenham depois da sentença condenatória. (2002, p, 176)

A hipótese de extinção da punibilidade para os casos de crime contra a ordem alcançado com o pagamento do tributo devido, sempre foi razão de extensa discussão entre os doutrinadores. Desde que foi instituída a Lei n. 4.729/65, que foi a primeira a especificar os crimes tributários, já se discutia, se deveria ou não ser extinta a punibilidade do agente que paga o tributo e qual o momento a ser pago para que se atinja tal benefício.

Existe, portanto, uma considerável parcela da doutrina contrária a esse tipo de extinção da punibilidade, que se utilizam do argumento de que dessa forma, o Direito Penal, passa a ser totalmente utilitarista e funcionará como simples instrumento de intimidação ao contribuinte, sendo utilizado, pelo Estado apenas como arrecadador de divisas.

E, de outro lado, há também considerável parcela da doutrina que observa nesse instituto um estímulo ao cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte, não observando que assim, o direito penal toma feições utilitaristas, pois a arrecadação tributária dos crimes contra a ordem tributária, desta forma, ocorrendo o pagamento, a condenação criminal perderia se objeto.

Trajectoria histórica da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo ou contribuição social

Nas considerações iniciais deste artigo científico, comentou-se que, a primeira lei a tipificar os crimes contra a ordem tributária, também foi a primeira a trazer a hipótese de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. A Lei n. 4.729/65 traz expressa em seu art. 2º que: “Extingue-se nesta lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria”.

Hugo de Brito Machado, ícone em Direito Tributário neste país, comenta esse dispositivo com as seguintes palavras:

O que na verdade extinguiria a punibilidade, então era a denúncia espontânea da infração que extingue a responsabilidade pela infração nos termos do artigo 131 do Código Tributário Nacional. Havia perfeita coerência entre essas disposições legais. O art. 2º da Lei n. 4.729/65, atribuía ao pagamento do tributo o efeito de extinguir a punibilidade, porque, em se tratando de denúncia espontânea da infração, não se podia cogitar de penalidades administrativas, o pagamento do qual se cogitava era do tributo, simplesmente.

Assim sendo, se com a denúncia espontânea o contribuinte fica desonerado das responsabilidades, nada mais justo e coerente do que desonerar-lhe também, das penalidades na esfera penal. Porém, o reconhecimento e recolhimento do tributo devido deveriam acontecer antes de qualquer procedimento administrativo, nos mesmos moldes da denúncia espontânea.

Verificou-se depois, o decreto-lei nº 157/67, que aumentou a abrangência da extinção da punibilidade pelo pagamento, alcançando aqueles em que se havia iniciado a ação fiscal.

Portanto, para extinguir-se a punibilidade nos casos em que já havia se iniciado o procedimento fiscal, o contribuinte deveria pagar ou apenas depositar como garantia do juízo, o montante da dívida acrescida de multa e dos juros. Deste modo, ocorrendo o pagamento depois de iniciada a ação fiscal se tornaria mais oneroso, comparando-se com a denúncia espontânea, que ocorreria sem a imposição de multa e juros.

Ainda sobre o Decreto-Lei nº 157/67, importante é esclarecer que o mesmo expandiu ainda mais o disposto na Lei n. 4.729/65, dispondo em seu art. 18, § 2º, que essa expansão de punibilidade aplicava-se também aos crimes tipificados em outras leis, que decorriam de evasão fiscal, e, desta forma, também aplicava-se aos crimes de contrabando e descaminho, que manteve-se até o ano de 1981, quando da edição da Lei n. 6.910/81, que restringiu a abrangência desse dispositivo, não mais se aplicando aos crimes de contrabando e descaminho.

Hugo de Brito Machado, sobre essa modificação comenta: “Em relação ao crime de contrabando, tal providência restritiva tinha inteiramente cabimento, pois como se sabe, nesse crime não se cogita da sonegação do imposto, mais da violação de norma proibitiva de importação ou de exportação”. (2014, p. 267)

Por conseguinte, o bem juridicamente tutelado, no crime de contrabando, na verdade, é a norma proibitiva da importação ou exportação e não a ordem tributária, porém, no delito do descaminho o que se preserva é a ordem tributária e, assim mesmo, o pagamento de tributo sonegado não ensejaria mais a extinção da punibilidade.

Sobreveio a Lei n. 8.137/90 tipificando os crimes contra ordem tributária e, deste modo, conforme já comentado nas considerações iniciais, foi revogada a Lei n. 4.729/65. Essa lei trouxe expressa, o instituto ora estudado em seu art. 14, onde consta que o pagamento do tributo, contribuição social e bens acessórios até o recebimento da denúncia ‘extingue’ a punibilidade.

Segundo Rui Stocco, em comentário sobre a Lei n. 8.137/90, ressalta que: “Portanto, segundo previsão original da lei em vigor que define os crimes contra a ordem tributária, o pagamento do tributo antes de oferecimento da denúncia trazia como consequência a renúncia do Estado em punir o agente”. (2002, p, 178)

Deste modo, o contribuinte ganhava mais tempo para quitar seus débitos fiscais, podendo esperar o fim do procedimento fiscal e administrativo. Contudo, esse dispositivo manteve-se por 1(um) ano, apenas sendo revogado pelo Lei n.

8.383/91, quando o pagamento do tributo ou contribuição social e acessórios não mais extinguir a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária.

O renomado tributarista, Hugo de Brito Machado sentenciou: “Era a implantação do denominado terrorismo final”. (2011, p. 198)

Rui Sttoco se colocando contra a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido enfatiza:

E a providência, se por um lado contribuiu para aumentar o excessivo número de processos em andamento na Primeira e Segunda Instâncias das Justiças Federal e dos Estados, por outro lado, mostrou-se correta sob o aspecto jurídico, voltando-se – lamentavelmente, por curto período -, à coerência que sempre se espera do Poder Legislativo. (2002, p, 179)

Do prestígio e o respeito que cercam os nomes desses dois renomados autores, consegue-se perceber o tamanho da discussão que o tema enfrenta na doutrina. Como já anteriormente dito, com uma considerável parcela de pensadores se colocando contrários ao instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo ou contribuição social devidos, e outra, também, importante parcela da doutrina se pronunciando a favor, e todos com fortes argumentações e fundamentos.

Esse dispositivo continuou vigente até o ano de 1995, quando foi publicada a Lei n. 9.249, que do mesmo modo previa em seu artigo 34, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios antes do recebimento da denúncia. Portanto, nos mesmos moldes do definido anteriormente revogado art. 14 da Lei n. 8.137/90.

Com a entrada em vigor da Lei n. 9.249/95, Antônio Corrêa comentou, ao interpretá-la à luz do art. 2º, parágrafo único do Código Penal:

A inteligência do dispositivo fica a interpretação do art. 14, da Lei n. 8137/90 pela Lei n. 8.383/91 e quanto aos fatos ocorridos após a vigência desta, o pagamento do tributo que precedesse ao recebimento da denúncia era indiferente ao Direito Penal, repercutindo, apenas perante o julgador quando da dosagem da pena; agora, com a lei maior, todos os processos e andamento e ainda não julgados ou mesmo já julgados e com sentença condenatória, deverão ser extintas mediante a aplicação do dispositivo. (2006, p. 256)

Sendo assim, quem era réu em ação penal por crime contra a ordem tributária a ação dessa lei veio em bom tempo, pois quem quitou seu débito, pode se eximir da condenação criminal. E, de outro modo, aqueles que, por ventura, pagaram os débitos fiscais para se beneficiarem com a diminuição da pena, tiveram o benefício estendidos e sua pena extinta.

Em 2000, foi publicada a Lei n. 9.983, que além de tipificar os crimes de apropriação indébita previdenciária e ainda o crime de sonegação de contribuição previdenciária inserindo os artigos 168-A e 337-A no Código Penal, que também definiu a possibilidade pelo pagamento nos referidos delitos.

Verifica-se aqui, que a citada lei inserindo o art. 168-A no Código Penal, trouxe em seu bojo o § 2º, que condiciona à extinção da punibilidade no caso de apropriação indébita previdenciária a denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo antes de indicado qualquer procedimento fiscal.

Já, o § 1º do art. 337-A, descreve que será extinta da punibilidade para os agentes que praticarem a conduta tipificada como sonegação previdenciária se este espontaneamente declara e confessa a importância devida também antes de iniciado a ação fiscal, sendo a lei omissa, quanto ao pagamento da importância declarada.

Segundo Capez: “Por outro lado, há um marco, que nós chamaríamos de temporal, qual seja, o início da ação fiscal. Também não foi feliz o legislador ao usar essa locução. É que o termo ‘ação’ é equivoco e pode levar a diversos entendimentos.” (2013, p. 172). Não resta dúvida, contudo, que pelo contexto em que foi empregada, ‘ação fiscal’, corresponde à fiscalização.

Portanto, a extinção da punibilidade pelo pagamento no caso dos crimes de omissão e sonegação de contribuição previdenciária, opera-se pela denúncia espontânea, onde o contribuinte deve se antecipar à fiscalização, quitando a contribuição devida, no caso do delito tipificado no art. 168-A do Código Penal, e tão somente, fazendo a declaração da dívida - não sendo necessário o pagamento -, no caso do art. 337-A do mesmo diploma legal.

Acrescenta-se que, por derradeiro, a Lei n. 10.684/2003, que alterou a legislação sobre parcelamento de débito junto à secretaria da Receita Federal, também dispôs acerca da extinção da punibilidade.

Compete frisar que a referida lei trouxe no § 2º do seu art. 9, que será extinta a punibilidade nos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137/90, e nos arts.

168-A e 337-A do Código Penal, quando o agente ou infrator, realizar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive, acessórios; reporta-se mais uma ao consagrado tributarista Hugo de Brito Machado, que define: “E o Supremo Tribunal Federal já consagrou o entendimento, segundo a qual, em face dessa lei, o pagamento do débito tributário a qualquer tempo extingue a punibilidade de qualquer desses crimes mesmo depois da sentença condenatória, mesmo com o trânsito em julgado”. (2014, p. 268)

Sendo assim, e, por enquanto ainda, há lei que possibilita a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo de contribuição social, pois ainda vigora dispositivo legal que a contemple.

Entretanto, como visto, face às constantes alterações legislativas acerca desse instituto, não seria impossível nova alteração impossibilitando tal benefício.

Como se vê, são inúmeras as discussões acerca do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. Os mais críticos entendem que dessa forma, o direito penal perde sua finalidade.

Em suma, pode-se contatar que são várias as correntes doutrinárias que abordam, concordam, discordam e remetem à percepção que não há como configurar como justo de ter e fazer cumprir pena, o infrator, que diante de inúmeras possibilidades de extinção da punibilidade pelo pagamento de débito fiscal, venha a ser responsabilizado, a partir do momento que o pagamento fosse efetuado antes do recebimento da denúncia.

E, para que não ocorra uma afronta ao princípio da isonomia, pois o contribuinte não pode ser tratado de maneira diversa, apenas pela sua condição econômica, tem-se que aceitar, em se tratando do parcelamento do débito como causa suspensiva da ação penal até seu integral cumprimento, pois, caso contrário, o benefício da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, poderia ser utilizado apenas, pelo sonegador, ou seja, aquele que mesmo tendo condições de cumprir suas obrigações perante o fisco, não o faz por absoluta má fé. Deixando, de lado os contribuintes que por algum caso fortuito, não possuíssem condições financeiras para honrar seus compromissos.

Por oportuno, já que a lei obriga, expressamente, a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do tributo ou contribuição social e, acessórios, corretamente trouxe expresso que, o parcelamento suspenda a ação penal e tendo sido

totalmente quitado, também traga a extinção da punibilidade, pois alcança o mesmo objetivo por uma questão de aplicação isonômica da justiça.

Neste ponto da pesquisa, é conveniente que se faça uma abordagem da discussão doutrinária a cerca da inconstitucionalidade do inciso II do art. 2º da Lei n. 8.137/90. Embasado, pois, que forte corrente doutrinária defina que o dispositivo afronta o art. 5º, inciso LXVII da Constituição Federal, que proíbe a prisão por dívida, salvo, nos casos de depositário infiel e inadimplemento de obrigação alimentícia, quando prevê a pena de prisão para o agente inadimplente de obrigação tributária, sem considerar o elemento da fraude para configuração do tipo.

Então, para caracterização da matéria, a abordagem passaria a possuir como necessidade intrínseca, discorrer sobre a prisão civil em vigente ordenamento jurídico.

Segundo Azevedo, prisão civil possui como conceito: “Entendemos desse modo que a prisão civil é o ato de constrangimento pessoal, autorizado por lei, mediante segregação celular, do devedor, para forçar o cumprimento de uma determinada obrigação”. (2008, p. 215)

No Direito Civil, a lei estabelece a reprovabilidade, de uma conduta, e o agente ao praticar o descrito no tipo incorre nas penas por ele estabelecidas, sendo que no âmbito do Direito Civil, a prisão irá servir para forçar o agente para que realize o adimplemento de uma obrigação sua, seja pelo pagamento da pensão alimentícia, ou a devolução de bens que lhe foram entregues a título de fiel depositário.

Portanto, é importante ilustrar no presente trabalho, que a proibição por dívida não é tratada apenas pela Constituição Federal Brasileira, sendo muito mais que uma tendência mundial, já que tornou-se na maioria dos países ocidentais. Trata-se de uma importante conquista da democratização das nações, que têm como pressuposto a liberdade individual, e a observância ao princípio da legalidade e da dignidade humana.

No âmbito internacional, foi celebrada a Convenção Americana sobre Direitos Humanos, também denominada, ‘Pacto de San José da Costa Rica’ (22/11/69), sendo ratificada no Brasil, pelo Congresso Nacional, em 26 de maio de 1992 e, posteriormente, promulgada pelo Presidente da República, em 06/11/1992, e adquirindo eficácia no ordenamento jurídico brasileiro.

Define a vedação da prisão por dívida no Pacto em seu art. 7, item 7, com a seguinte redação: “Ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente, expedidas em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar”.

Com essas considerações, aparece a possibilidade de alteração do art. 5º, inciso LXVII da Constituição, quando traz a expressão ‘prisão civil por dívida’, pois o Pacto de San Jose da Costa Rica não traz expresso o termo ‘civil’ mencionando apenas ‘prisão por dívida’. Essa mesma possibilidade de alteração aparece quando a prisão do depositário infiel, que apesar de autorizada pela Carta Magna, nada consta no Pacto, ora citado.

Considerações finais

Nesta pesquisa procurou-se discorrer sobre o que consiste, em particular, a Lei n. 8.137, que sancionada no dia 27 de dezembro de 1990, possui, entre outras características, a definição dos tópicos que são o parâmetro legal, para identificar no que consiste os crimes contra a ordem tributária.

Procurou-se como objetivo norteador, focalizar breves apontamentos acerca da Lei n. 8.137/90, abordando-se alguns de seus aspectos controversos, a partir de embasamento em célebres e respeitados autores, onde entre vários, optou-se por citar o renomado tributarista Hugo de Brito Machado.

Buscou-se focalizar o Direito Tributário, e enfatizando, ao longo das pesquisas, no que se refere ao Direito Penal Econômico, que conduziu, vale ressaltar, a tratar das diferenças neste âmbito, das distinções entre Direito Penal e Direito Penal Tributário.

No decorrer do trabalho, foram feitas considerações sobre o Direito Penal, especialmente, às conceituações inerentes à questão que trata da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo ou contribuição social devidos, encontrando na doutrina, que não há um momento adequado para que esse pagamento alcance tal benefício, podendo ser realizado a qualquer tempo.

Na elaboração do artigo, encontrou-se inúmeras controvérsias, e assim sendo, ao término desta, pode-se fazer algumas considerações acerca dos problemas levantados no início, quais sejam:

Entende-se que uma importante mudança no que tange aos crimes tributários seria que tais infrações fossem julgadas por tribunais administrativos.

Percebe-se também que, infelizmente, a criminalização dos ilícitos tributários é a verdadeira banalização do direito penal, pois este possui como finalidades primordiais, o exercício do controle social, devendo ser utilizado em casos de maior relevância para a sociedade, não devendo ser relacionados a ilícitos, menor afeto ao sentimento ético das pessoas, como no caso de ilícitos tributários que deveriam se restringir ao âmbito administrativo.

Por último, fato contundente é o de que a fraude é requisito principal para o cometimento dos crimes contra a ordem tributária. Sendo que não se observa tal requisito na conduta tipificada no inciso II do art. 2º da Lei n. 8.137/90.

Portanto, o grande propósito concentrou-se em traçar em linhas gerais, respeitados conceitos, doutrinas, decisões, no que consistem os breves apontamentos acerca da Lei n. 8.137/90.

Referências bibliográficas

ALMEIDA, Edson Sebastião de. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Disponível em: <<http://www.viajus.com.br/viajus.php?pagina=artigos&id=2607&idaseasil+68sceaqrt=yes>>. Acesso em: 21 abr. 2015.

AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Prisão Civil por Dívida**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

BAER, Werner.; KERSTENETZKY, Isaac.; VILLELA, Aníbal V.. **As modificações no papel da economia no Estado brasileiro**. *Revista Pesquisa e Planejamento Econômico – PPE*. 3(4), dez./1973, pp. 883-912. Disponível em: <<http://ppe.ipea.gov.br/index.php/ppe/article/view>>. Acesso em: 23 abr. 2015.

BARROS, Luiz Celso de. **Crimes Fiscais: Inconstitucionalidade e Atipicidade**. 1. ed. São Paulo: Edipro, 2014.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes Contra as Finanças Públicas**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL, Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei n. 9.983, de 14 de julho de 2000. Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9983.htm>. Acesso em: 20 maio 2015.

BRASIL, Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 4.357/64. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/cpenal_02/leis/l4357.htm>. Acesso em: 18 abr. 2015.

BRASIL, Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Pacto de São José da Costa Rica. Promulga a convenção Americana sobre os Direitos Humanos. Pacto de São José da Costa Rica.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/pactosaojosedacostarica.htm>>. Acesso em: 18 abr. 2015.

BRASIL, Presidência da República; Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Decreto N. 678, de 6 de novembro de 1992. Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D0678.htm>. Acesso em: 20 maio 2015.

BRASIL, Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990. Dispõe sobre os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em: 18 abr. 2015.

BRASIL, Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 4.729/65. Dispõe sobre autorização para anuir em escritura de venda de imóvel.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4729.htm>. Acesso em: 18 abr. 2015.

BRASIL, Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Decreto-Lei nº 326/67. Dispõe sobre o recolhimento de imposto sobre produtos industrializados e dá outras providências.** Disponível em: <<http://www.presrepublica.jusbrasil.com.br>>. Acesso em: 18 abr. 2015.

BRASIL, Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Vide Decreto nº 6.306, de 2007.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm> Acesso em: 21 maio 2015.

BRASIL, Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei n. 9.983, de 14 de julho de 2000. Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9983.htm>. Acesso em: 20 maio 2015.

CAMPOS, Djalma de. Crimes Contra a Ordem Tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais; ano 15, n. 77, nov./dez., pp. 17-19, 2007.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CORRÊA, Antônio. **Dos Crimes Contra a Ordem Tributária**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FÜHRER, Maximilianus Cláudio Américo.; FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Resumo de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
GAIO JÚNIOR, Antônio Pereira. **Direito Processual em Movimento. Vol. III**. Curitiba: CRV, 2013.

GUIA TRABALHISTA. **Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências.** Disponível em: <<http://www.guiatrabalhista.com.br/legislacao/l10684.html>>. Acesso em: 20 maio 2015.

HARADA, Kiyoshi.; MUSUMECCI FILHO, Leonardo.; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

JUSBRASIL.COM. **Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências.** Disponível em: <<http://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/103423/lei-8383-91>>. Acesso em: 21 maio 2015.

JUSBRASIL.COM. **Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967. Concede estímulos fiscais à capitalização das empresas; reforça os incentivos à compra de ações; facilita o pagamento de débitos fiscais.** Disponível em: <<http://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/126162/decreto-lei-157-67>>. Acesso em: 21 maio 2015.

LEIS MUNICIPAIS. **Lei nº 910 de 18 de Maio de 1981. Reajusta a tabela de vencimentos dos cargos extra-quadro e contratados do magistério público municipal, cria mais um padrão na atual tabela e dá outras providências.** Disponível em: <<https://www.leismunicipais.com.br/a/sp/s/sao-vice/lei-ordinaria/2001/102/1027/lei-ordinaria-n-1027-2001-autoriza-o-poder-executivo-a-abrir-na-contabilidade-municipal-secretaria-da-fazenda-credito-adicional-suplementar-no-valor-de-r-1617-910-81-destinado-a-suplementar-as-dotacoes-do-orcamento-vigente-que-especifica-e-da-outras-providencias-2001-11-21-versao-original.html>> . Acesso em: 21 maio 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a Ordem Tributária.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de Direito Penal Tributário.** São Paulo: Atlas, 2002.

MAGALHÃES, Rodrigo Almeida.; FREITAS, Edmundo Gouvêa.. **Processo, Direito e Modernidade. Estudos em Homenagem ao Professor Antônio Pereira Gaio Júnior.** Jundiaí, São Paulo: Paço Editorial, 2013.

NASCIMENTO, Roberto O.. **Curso Básico de Gerente.** Disponível em: <<http://slideshare.net/noroberto/curso-basico-de-gerente.php>>. Acesso em: 22 abr. 2015.

NOGUEIRA, Alberto. **Teoria dos Princípios Constitucionais Tributários.** 1. ed. São Paulo: Renova, 2008.

STOCCO, Rui. **Leis Penais Especiais e sua Interpretação Jurisprudencial.** 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

TEIXEIRA, Paulo Ivan de Oliveira. **Breves comentários sobre a ação penal dos crimes contra a ordem tributária. Instituto Jurídico Roberto Parentori.** 2011. Disponível em: <<http://www.idecrim.com.br/index.php/direito/21-tributario>>. Acesso em: 22 abr. 2015.