A CRIMINALIZAÇÃO DOS ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS

É objeto de constantes debates na comunidade acadêmica e no âmbito doutrinário a opção legislativa brasileira de tutelar penalmente as ofensas ao ordenamento jurídico-tributário.

1.1 Breve evolução histórica

Tem-se por certo que a imposição de tributos foi concomitante, se não antecedeu, à formação do próprio Estado, pois, nas aldeias tribais, já eram devidos pagamentos compulsórios pelo integrante da tribo que usufruísse das terras para plantio ou pastoreio do gado e caçasse ou explorasse seus recursos[1](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote1sym), de forma que parte da produção obtida era “ofertada” ao chefe da comunidade também em decorrência dos serviços prestados pelo líder.

O Estado desenvolveu-se, de acordo com a esquemática elaborada pela história ocidental, em quatro idades, Antiga, Média, Moderna e Contemporânea, e, em todas elas, há registros da tributação imposta à comunidade. Já se percebe, aliás, nesses registros, o excesso de imposições tributárias, que, muitas vezes, levaram a revoltas. Senão vejamos.

Na Antiguidade Clássica, a Bíblia traz relatos acerca de que, no governo de Salomão, foram instituídos tantos tributos e tão altos a ponto de o povo não mais suportar. Seu sucessor no trono, o filho Roboão, ao assumir, mesmo diante das reclamações do povo para que amenizasse a gravidade das contribuições, persistiu com a alta carga imposta, levando a comunidade a retaliar violentamente os cobradores.[2](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote2sym)

Institucionalizado como estavam os impostos, na Roma Antiga, tem-se também a primeira relação entre inadimplência tributária e penalidade criminal, quando se estipulou que aquele que enganasse o censor, responsável por analisar a situação patrimonial dos cidadãos e estipular o quantum devido a título de tributo, seria punido sobre seu corpo e sua vida.[3](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote3sym)

Durante o longo período medieval, marcado pela divisão geográfica do poder, os senhores feudais exigiam vultuosas contribuições de seus servos, não apenas em forma de alimentos in natura, como em dias de serviço nas terras do seu senhorio. Ricardo Lobo Torres resume "no feudalismo o senhorio cobrava tributos e rendas patrimoniais, pois o feudo se caracterizava principalmente como "um conjunto rentável de direitos"[4](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote4sym).

Seguiu-se a Idade Moderna. Época da centralização estatal e das Monarquias Absolutistas. Nessas, os reis impuseram contribuições de forma excessiva e com finalidade não democrática (leia-se, para custear o luxo da vida no palácio), resultando na afamada Revolução Francesa em 1789.

Ainda durante tal época, no Brasil, enquanto era colônia de Portugal, a lista de imposições devida à Corte era extensa (cite-se, a título de curiosidade, o quinto da exploração do ouro, o imposto sobre consumo que recaía sobre fumo, carne, aguardente; dízima dos pescados e das colheitas; foros, rendas, entre outros). Assim, não era, no entanto, diferente a situação dos países colonizados se comparada à dos demais países europeus que eram colonizadores. A situação posta gerou, inclusive, insurreições, como a Inconfidência Mineira, cujo estopim foi a instituição da derrama, mecanismo confiscatório no intuito de aumentar a arrecadação portuguesa.

Quanto à Idade Contemporânea, tornam-se desnecessários maiores comentários acerca da existência e quantidade de tributos pagos aos Estados, pois o dia-a-dia não deixa falhar a conclusão lógica da exorbitante carga tributária existente.

Pois bem, não se questiona a reconhecida necessidade de os governados proverem o governo dos meios bastantes para a realização das mais diversas atividades a que se incumbiu o Estado quando da sua criação. Assim, considerando as necessidades prementes de promover o bem-estar social e a dignidade e justiça a todos, assim como toda a estrutura funcional e a fonte de recursos econômicos indispensáveis para alcançar tais objetivos, conclui-se pela legitimidade ética e jurídica dos tributos, sendo, portanto, ônus da vivência em sociedade.

Aliás, relata Aliomar Baleeiro[5](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote5sym) que o tributo é receita pública, “é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer ao seu vulto, como elemento novo e positivo.”, em clara alusão à fonte de receitas provedoras das atuações estatais.

Nada obstante, cabe tecer críticas não só acerca da significativa tributação que assola os contribuintes (realidade que não se observa somente nos dias atuais ante o breve histórico acima esposado), como da ineficiência estatal pela má gerência dos recursos destinados, disponibilizando serviços públicos inapto aos fins que se prestariam porque ofertados tardiamente ou de maneira parcial. Talvez por isso Ives Gandra da Silva Martins defina a imposição fiscal como uma “norma de rejeição social”[6](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote6sym) e vai além ao afirmar que a verba tributária “presta-se a toda sorte de desperdícios, corrupção, favorecimentos, multiplicação de cargos e funções desnecessárias (...), a sonegação se justifica por exteriorizar resistência a uma carga tributária que gera efeito perto do confisco.”[7](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote7sym)

Lado outro, convém ainda analisar em poucas linhas, apenas por amor à introdução histórica apresentada, a evolução da criminalização brasileira perpetrada no âmbito do direito tributário, considerando a importância deste diante da sua presença permanente na sociedade.

As Ordenações Afonsinas e Filipinas (século XV e século XVI/XVII, respectivamente), as quais consubstanciavam a ordem jurídica portuguesa e, em razão disso, tinham vigência nas suas colônias, previam uma certa proteção penal ao regular recolhimento dos impostos. O destaque das mesmas para a tutela criminal, no entanto, dirigiu-se ao patrimônio do senhorio real, pois havia a previsão de penas privativas de liberdade e até de morte (no caso, a Ordenação Filipina) para aqueles que “retirassem do senhorio real, sem mandado e carta, ouro ou prata, em pasta ou moeda, cavalos, rocins, éguas, armas, pão ou farinha, sob pena de corpos e haveres.”[8](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote8sym)

Já no Brasil Império (1822 a 1889), com o Código Criminal do Império de 1830, em seu art.177[9](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote9sym), adveio a criminalização do descaminho, ilícito este referente ao não pagamento dos tributos devidos em decorrência de transações comerciais de importação e exportação. Tal opção foi seguida pelo Código Penal Republicano de 1890, no art. 265[10](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote10sym), e pelo Código Penal de 1940, no art. 334.

Observa-se que o atual Código Penal brasileiro não tipifica crimes tributários, isoladamente apenas insere, no Título XI-Dos Crimes contra a Administração Pública, dentre diversos ilícitos que possuem repercussão fiscal, mas não o são propriamente ilícito fiscal, o crime de descaminho e, mais recentemente, com a alteração promovida pela lei n° 9.983/2000, passou a prever o crime de sonegação de contribuição previdenciária, art. 337-A, e o de apropriação indébita previdenciária, art. 168-A.

No Brasil Republicano (a partir de 1889), a Lei n° 4357/64, em seu art. 11, ampliou a hipótese de tipificação da apropriação indébita do art. 168 do Código Penal Brasileiro, incluindo a ação de não recolher, dentro de noventa dias do término do prazo, o Imposto de Renda retido na fonte pagadora.

Contudo, o advento da Lei n.º 4.729/65, de fato, foi o marco inicial que transformou os ilícitos meramente administrativos em crimes de sonegação fiscal, pois definiu e compilou, à época, todas as condutas relacionadas ao não recolhimento de tributos. Hoje, a matéria encontra-se regulamentada pelo capítulo I da Lei n° 8.137/90 e pelos três tipos penais frisados no Código Penal Brasileiro já citados.

1.2 A Lei n° 8.137/90

O regulamento referido trata dos crimes contra a ordem tributária nos arts. 1º e 2º, quando tais ilícitos são praticados por particulares, constituindo-se em crimes comuns, pois “pode ser praticado por qualquer pessoa”[11](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote11sym), e no art. 3º, o qual define ilícitos praticados por funcionários públicos, sendo crime próprio, uma vez que “exige determinada qualidade ou condição pessoal do agente”[12](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote12sym), no caso, de acordo com a definição do art. 327 do Código Penal Brasileiro, exercer cargo, emprego ou função pública, ainda que transitoriamente ou sem remuneração.

Além disso, a Lei nº 8.137/90 também discrimina os crimes contra a ordem econômica e as relações de consumo (art. 4º ao art. 7º), estabelece multas para os crimes contra a ordem tributária (art. 8º ao art. 10 - capítulo III) e dá demais disposições gerais no capítulo IV.

No presente artigo, destaque-se, será feito um recorte temático da legislação que trata sobre crimes tributários para fins práticos de abordagem. Assim, os arts. 334, 337-A e 168-A, todos do Código Penal Brasileiro, e o art. 3º da Lei n° 8.137/90 (crime funcional contra a ordem tributária) serão de planos excluídos da apreciação, não por desmedida insignificância, mas sim por limitação pedagógica. Ressalte-se, contudo, a contumaz crítica da doutrina[13](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote13sym) acerca da opção legislativa brasileira de previsão das normas incriminadoras em redundância, visto que os tipos definidos no art. 3º da Lei 8.137/90 já estavam dispostos no Código Penal Brasileiro (Título IX – Capítulo I, entre eles: extravio, sonegação ou inutilização de livro ou documento, art.314; corrupção passiva, art. 317 e advocacia administrativa, art. 321), sendo desnecessária outra tipificação pela novel lei com a única diferenciação de exigência de dolo dirigido ao fim de acarretar pagamento indevido ou inexato de tributo ou de evitar o lançamento do mesmo. Caso não haja tal elemento subjetivo específico, o delito enquadrar-se-á em um dos ilícitos funcionais previstos no diploma penal brasileiro, que os abrange.

Quanto aos arts. 1º e 2º da Lei n° 8.137/90, far-se-á explanação sobre aspectos comuns dos referidos crimes, todavia, só se fará a diferenciação das ações-meio do tipo penal estabelecido no art. 1º, qual seja, supressão ou redução de tributo.

1.3 Ilícito penal, Ilícito administrativo e bem jurídico tutelado

Inúmeras são as tentativas doutrinárias de diferenciar os ilícitos civis, administrativos e penais. Paulo José da Costa Júnior em parceria com Zelmo Denari[14](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote14sym) já invocaram:

Enquanto os ilícitos penais traduzem turbação da ordem pública e social- substractum do Estado soberano-, os ilícitos administrativos implicam a violação dos deveres de colaboração com a Administração Pública; e os civis são aqueles próprios da relação de direito privado.

Em verdade, o princípio da unidade ontológica do ilícito impossibilita a existência de diferentes ofensas a searas tidas autônomas do direito (civil, administrativo, tributário, penal, ambiental...). Isso porque o ilícito é um só. Ora, o ilícito significa o descumprimento a um preceito normativo geral, ou seja, dado um fato descrito na norma hipotética, prevê-se conduta tal; caso essa conduta não seja obedecida, ter-se-á o ilícito. Ou ainda, a hipótese de incidência da norma já é um comportamento descritivo[15](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote15sym), que se, por ventura, não seguido, gera a ilicitude.

Não há, assim, verdadeira distinção entre “ilícitos administrativos” e “ilícitos penais”. A classificação vergastada é somente fruto da estratégia do legislador que condiciona a tutela penal a determinados bens jurídicos e a tutela do direito civil lato sensu a outros valores, ou seja, de acordo com a relevância da ordem de valores eleitos, será imposta diferente forma de proteção pelo mesmo ordenamento jurídico.

Cita-se, então, a conclusão de Júlio Fabbrini Mirabete[16](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote16sym):

a única diferença entre o ilícito penal e o ilícito civil é puramente formal, ou seja, aquela estabelecida pela lei penal. Estabelece o legislador, através de figuras penais, quais os ilícitos que devem ser reprimidos através das sanções penais, prevendo-os como ilícitos penais(...).

Somam-se ainda as sintéticas e esclarecedoras palavras de Aníbal Bruno[17](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote17sym):

não há diferença entre ilícito penal e ilícito civil. O que os distingue é antes de tudo uma questão de grau que de essência. Todo ilícito é uma contradição à lei(...). A importância social atribuída a esse bem ou interesse jurídico é, em grande parte, o que determina a natureza da sanção-civil ou penal. É uma questão de hierarquia de valores. Ao legislador é que cabe, tomando em consideração condições do momento, fixar que espécies de bens jurídicos devem ser elevados à tutela penal(...).

Considerando que a indicação legislativa definirá formalmente o juízo valorativo, convém observar que a tutela penal deve ser deferida apenas àquele bem da vida, cujo fato jurídico-infracional representa conduta potencialmente comprometedora da paz e da segurança social, em obediência ao princípio da intervenção mínima. Este ressalta o caráter fragmentário do Direito Penal, o qual deve se ater à proteção seletiva de valores imprescindíveis. Afinal, “se para o restabelecimento da ordem jurídica violada forem suficientes medidas civis ou administrativas, são estas as que devem ser empregadas, e não as penais.”[18](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote18sym)

Essa escolha de tutela, entretanto, não fica ao arbítrio do legislador, pois, além do princípio da ultima ratio acima citado, a própria Constituição Federal de 1988, fundamento de validade e legitimação de todo o ordenamento jurídico, devendo, por isso, haver concordância entre esta e as demais normas infraconstitucionais, prevê mandados de criminalização implícitos e explícitos.

Nessa diretriz, a CRFB/88 rotula o racismo no art. 5º, XLII; no art. 5º, XLIII, especifica os crimes de tortura, tráfico ilícito de entorpecentes e terrorismo; no art. 5º, XLIV, cita a ação de grupos armados, civis ou militares contra a ordem constitucional e o Estado Democrático e, no art. 225, §3º, indica os crimes ambientais. Em todos esses casos, expressamente a Carta Magna reconhece a relevância dos valores jurídicos, impondo uma repressão penal.

Ademais, os mandados de criminalização implícitos encontram-se dispersos pelos princípios constitucionais consagrados, a exemplo da dignidade da pessoa humana (princípio fundamental da República Federativa do Brasil, explícito no art. 1º, III) e dos direitos fundamentais insculpidos no caput do art. 5º (vida, liberdade, igualdade, segurança, propriedade privada). Deve, nesse ínterim, o legislador, guiado pelo princípio da proporcionalidade e razoabilidade, acurar a ênfase dada a certas normas incriminadoras.

1.4 Sanções penais e sanções administrativas

A sanção, considerando-a como gênero, é sempre decorrente do descumprimento de um preceito normativo geral, dado que de uma norma de conduta desobedecida, há sempre a incidência de uma norma ou de parte dela disciplinando a sanção já cominada. Ou seja, a sanção é sempre uma consequência do ilícito.

Hans Kelsen[19](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote19sym), aliás, abrange mais ainda seu conceito ao defini-la como o prêmio ou a pena estipulados com o fim de transformar o desejo do prêmio e o receio pela pena em motivos bastantes para atingir a conduta socialmente desejada (ou simplesmente garantir o cumprimento à prescrição normativa).

Autorizada doutrina[20](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote20sym) prossegue classificando as sanções, observando o intuito almejado, em três tipos: executórias, indenizatórias e punitivas. Diferenciam-se da seguinte forma: as primeiras destinam-se a compelir o inadimplente a executar uma obrigação ou a suportar um ônus, ambos derivados de uma relação jurídica (geralmente, possuem conteúdo patrimonial e são aplicáveis no campo cível), as segundas buscam a reparação do dano ocasionado pelo ilícito e até, de certa forma, servem de castigo para o infrator (também possuem conteúdo patrimonial e são aplicáveis no campo cível) e as terceiras visam exclusivamente punir, reprimir, castigar aquele que infringiu a lei (presença de caráter patrimonial e pessoal e aplicáveis tanto no direito penal como no direito civil lato sensu). Dentre elas, a sanção punitiva é a que provoca maiores controvérsias ante o seu emprego nas diferentes searas do Direito.

Note-se, a sanção punitiva pessoal é mais conhecida pela sua exemplificação no direito penal quando da cominação da pena privativa de liberdade cumulada ou não com a multa (sanção punitiva patrimonial). Ocorre que também há sanções punitivas pessoal no Direito Tributário, por exemplo, a sujeições a regimes especiais de fiscalização, e no Direito Administrativo, como a pena de demissão. Não há dúvidas do uso também da sanção punitiva patrimonial nas diversas searas do direito civil lato sensu.

Nesse contexto, Cesare Beccaria[21](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote21sym) definiu que “Houve um tempo em que todas as penas eram pecuniárias. Os crimes dos súditos eram para o príncipe uma espécie de patrimônio.” Atente-se para a utilização implícita de diversos conceitos já ilustrados sobre sanção punitiva patrimonial no âmbito do Direito Penal e para a preferência relatada pelo ilustre jurista em certa época pelas mencionadas sanções.

Pois bem, da mesma forma que acontece com os ilícitos penais e administrativos (lembrando que a sanção é consequência direta de um ilícito), não há diferença ontológica ou estrutural entre as sanções administrativas e penais, havendo distinta nomenclatura entre elas apenas em virtude de decorrerem de um ilícito administrativo ou penal, cuja discriminação se encontra esposada no tópico anterior (logo, um ilícito administrativo gera a cominação de uma sanção de mesma natureza). Contudo, perante o ordenamento jurídico, há algumas dessemelhanças de tratamento e de requisitos para as duas sanções referidas, quais sejam, a competência para institui-las, o ente constitucional responsável por aplicá-las, o regime jurídico, ao qual se encontram submetidas, e o âmbito de incidência.

Passa-se à pormenorização das diferenças apresentadas. A competência legislativa para instituir a sanção penal (legislar sobre direito penal consequentemente) é exclusiva da União, com arrimo no art. 22, I, da CRFB/88, já, nas sanções administrativas, cada ente de direito público interno (União, Estados e Municípios) pode especificá-las dentro das exações que são de sua competência, com fulcro nos arts. 153,155 e 156, todos da CRFB/88.

O ente constitucional responsável pela aplicação da sanção penal é a autoridade judiciária, pois o art. 5º, LIII, da CRFB/88 especifica que ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente. Quanto à aplicação da sanção administrativa, dá-se por autoridade administrativa, sem prévia manifestação judicial.

Do regime jurídico imposto tem-se que ambas seguem o princípio do devido processo legal, exarado no art. 5º, LIV, da CRFB/88, no entanto, distinguem-se, entre outros, pela teoria da responsabilidade adotada (sanção penal exige dolo ou, em alguns casos, no mínimo, culpa; sanção administrativa é regida pela responsabilidade objetiva, na qual não se perquire sobre o elemento subjetivo para a configuração do ilícito) e pela formalidade processual, que precede sua aplicação (sendo mais rígida para a sanção penal em razão do princípio da inércia vigente no Poder Judiciário em contraposição ao princípio da oficialidade, regente no processo administrativo[22](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote22sym)).

Por fim, o âmbito de incidência das sanções penais limita-se à pessoa natural, enquanto que a sanção administrativa é ministrada tanto à pessoa física quanto à jurídica, em virtude da diferença de responsabilidade[23](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote23sym) exigida para cada uma delas.

A despeito da distinção formalmente apontada pelo ordenamento jurídico, o certo é que a natureza das sanções administrativas e penais é a mesma, porque buscam somente a retaliação, a reprimenda do infrator, sendo, conseguintemente, sanções punitivas ora com incidência pessoal (quando aplicada pela autoridade judiciária o recolhimento em unidades prisionais ou pela autoridade administrativa os regimes especiais de fiscalização) ora com incidência patrimonial (ao serem impostas as multas).

Tal atitude de cominar duas sanções punitivas tidas como díspares pela legislação (administrativa e penal) encontra pouco fundamento na tese da autonomia das instâncias, defendida por expoentes como Andreas Eisele[24](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote24sym), para o qual:

Quando o mesmo fato configurar, tanto um ilícito penal quanto um ilícito tributário, podem incidir sobre o seu autor duas sanções cumulativas, uma em decorrência do descumprimento da norma penal e outra em face da norma tributária. A possibilidade de cumulação de consequências jurídicas do fato não decorre apenas da diversidade da natureza das sanções (eis que são estabelecidas em face do descumprimento de normas independentes), mas, principalmente, da diferença de finalidade de cada uma.

Complementam que, conquanto a percepção de características comuns a ambas as sanções, há um subsistema normativo regente da sanção administrativa e um da sanção penal, ocasionando a submissão a peculiares princípios. Heraldo Garcia Vitta[25](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote25sym) arrebata:

Se o ordenamento atribui à autoridade administrativa competência para impor sanção diante de determinada conduta, teremos ilícito administrativo, aplicando-se o regime jurídico desse ramo do Direito. Se a ordem normativa estabelece competência à autoridade judiciária para impor a penalidade, teremos ilícito penal, jungido ao regime jurídico dessa seara do Direito.

Ainda assim, não resiste a um primoroso estudo dos princípios constitucionais a abatida tese da autonomia das instâncias, que deve ser considerada de forma relativa a não prejudicar ditames maiores. Ora, é de trivial conhecimento o conceito da unicidade do Direito, havendo subdivisões materiais apenas para fins de melhor estudo e sistematização. Nesta ideia de Direito uno, há princípios e valores constitucionais superiores a qualquer sub-ramo do Direito, que devem ser observados.

Dessa forma, o princípio da justiça e o da segurança jurídica garantem que, para cada ato infracional, deve haver um punição prevista e exemplarmente aplicada. Deles, emana o princípio do non bis in idem, cuja prescrição veda a dupla punição para o mesmo ilícito, ou seja, torna defeso que um único cometimento de ato infracional resulte na imposição de mais de uma sanção de mesma natureza[26](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote26sym). Há também o princípio da individualização da pena, com assento constitucional no art. 5º, XLVI, que assegura a determinação por lei da forma de aplicação e de pormenorização dos requisitos para justificar a incidência daquela sanção ao caso específico.

Destaque-se, por fim, os relevantes princípios da razoabilidade e da proporcionalidade na aplicação das penas, o último previsto há muito por Marquês de Beccaria[27](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote27sym). Eles regulam a relação entre o meio utilizado (no caso, a punição imposta) e o fim a que se pretende (na lide, castigar o infrator e prevenção geral), asseverando que o meio deve ser racionalmente aceito como atitude válida pelo senso comum, da mesma forma que deve ser necessário (ou seja, não há outra forma menos onerosa para se chegar ao mesmo resultado), adequado (em resumo, o meio deve se prestar aos fins a que se busca) e estar em consonância com os demais princípios do ordenamento jurídico.

Dado os breves conceitos acima expendidos, é clarividente o malferimento aos ditames insculpidos na constituição perpetrado pela incidência em duplicidade das sanções de mesma natureza e finalidade. Ora, a cumulatividade imposta acerta à lógica teratológica de admitir dupla satisfação da mesma obrigação (sanção executória), dupla indenização pelo mesmo evento danoso (sanção indenizatória) ou, no caso em espeque, duplo castigo pelo mesmo ilícito (sanção punitiva).

Ofende o princípio da segurança jurídica e o da justiça pela inerente instabilidade das relações jurídicas estabelecidas ante a imprevisibilidade do quantitativo de punição, afora a intrínseca injustiça perpetrada. Agrava também o princípio do non bis in idem[28](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote28sym) e o da individualização das penas pela incongruência formalizada, além de furtar-se à razão teleológica da lei de observar certos requisitos quando da quantificação da pena.

Enfim, agride o princípio da proporcionalidade por desobediência à lei da ponderação, não sendo sopesados os interesses de efetividade na aplicação da pena, quais sejam, prevenção geral (evitar a reiteração por terceiros) e específica (censurar o infrator), e castiga o princípio da razoabilidade pelo excesso empreendido.

Menciona-se Hugo de Brito Machado Segundo[29](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote29sym) em didático artigo sobre a mitigação ao princípio da proporcionalidade no caso ora em estudo:

O problema da dupla punição, administrativa e penal, aliás, não está propriamente na existência de duas punições pecuniárias, ou de uma punição pecuniária e outra restritiva de direitos, ou da liberdade. O problema está na duplicidade de julgamentos, na duplicidade de órgãos punitivos, não tendo um órgão controle sobre a aplicação da sanção pelo outro. Isso faz, invariavelmente, com que não seja dada dosada a proporcionalidade da pena à infração, razão pela qual entendemos que o ideal seria não cumular punições administrativas e penais.

1.5 Do crime de supressão ou redução de tributos

Não obstante todo o exposto nos tópicos anteriores, entendeu o legislador ordinário por ser objeto de incisiva reprimenda penal os ilícitos tributários. Assim, tipificou delitos no intuito de adicionar à penalidade administrativa um agravamento da sanção já aplicada, cuja gradação julgava insuficiente para desestimular a prática ou servir de repreensão.

O reforço das infrações tributárias como problema de política criminal não é exclusividade da idade contemporânea, como é sabido. Serve de exemplo a obra de Cesare Beccaria[30](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote30sym), que, em 1764, já justificava a importância dos bens jurídicos ameaçados para serem dignos de efetiva tutela penal.

Acontece que, francamente, o propósito utilitarista da incriminação dos ilícitos tributários prevaleceu sobre o critério ético de incidência da sanção penal. Esse tipo de ilícito não ofende um mínimo ético ou valores que o cidadão tenha consciência de obedecer por dever cívico nem transgride gravemente a um bem jurídico de interesse fundamental da comunidade.

Resulta, verdadeiramente, em uma medida para tornar mais efetivo o poder de tributar, transformando-se a ação penal em uma coação irresistível na medida em que consubstancia uma ameaça ao devedor de vir a ser réu e de, consequentemente, sofrer restrições em sua liberdade de locomoção, ocasionando o pagamento “espontâneo” do tributo pelo contribuinte ainda que entenda não ser devido.

Desse modo, a possibilidade de sofrer punição criminal materializa a desagradável sanção política, há muito rechaçada pela doutrina, cujos exemplos são inúmeros na seara Tributária: interdição de estabelecimento, apreensão de mercadorias, proibição de participar em licitações, ou seja, o poder público impõe privações, cerceando parte da liberdade do contribuinte, que, por via indireta, provoca um adimplemento forçado da obrigação tributária.

Estribe-se ainda a ausência de valores éticos tutelados quando da criminalização priorizada por meio da crítica à extinção da punibilidade e à suspensão da pretensão punitiva prevista para certos crimes tributários. Se se realmente estivesse protegendo princípios éticos, não haveria previsão legal de renúncia ou suspensão do próprio direito de punir do Estado em ocorrendo o pagamento ou o parcelamento da dívida tributária dentro de carto lapso temporal. Ainda que adimplida a dívida, contudo, em virtude do fundamento moral maior, que, no caso, inexiste, deveria ser aplicada por completo a pena criminal.

Indague-se, nesse contexto, se há ainda real perigo ou dano ao bem jurídico abrigado que enseje a incidência da penalidade no âmbito do direito penal, pois, pelo consagrado princípio da bagatela, para haver a tipicidade da conduta, além da tipificação legal (no estudo, encontra-se prevista na Lei nº 8.137/90), deve haver significância da lesão ou relevância material da ameaça ao bem da vida. E, na lide, não se mostra o mínimo potencial ofensivo para tipificar um crime, afinal, cabe a discussão sobre qual seria o bem jurídico agasalhado.

Conclui-se a crítica posta, perquirindo se a pena restritiva de direito aplicada aos ilícitos penais-tributários não estaria se trasmudando na repugnante prisão por dívida. Sabe-se que esta não tem caráter apenatório, apenas objetiva compelir o devedor a quitar a dívida e, pelo fim não muito razoável ao meio utilizado, tornou-se defesa[31](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote31sym) ao longo do desenvolvimento histórico do Direito, à exceção da prisão do inadimplente injustificado de obrigação alimentar. Então, a penalidade criminal não se coaduna com os ramos do direito civil, sendo imprópria a restrição da liberdade apenas para impor o contribuinte o pagamento do tributo, ou seja, a satisfação de uma obrigação exclusivamente patrimonial. Tais circunstâncias estão perfeitamente delineadas no objeto ora em estudo.

Apenas em razão de valores éticos e morais que se buscaria amparar ter-se-ia um embasamento plausível para a criminalização dos ilícitos tributários e, consecutivamente, não restaria configurada uma sanção política ou a prisão civil por dívida. Ademais, justamente pela relevância do bem da vida, haveria lesividade inerente.

À guisa do esposado, e procurando dar validade e legitimidade à Lei n° 8.137/90, atreve-se a cogitar que o bem jurídico protegido pela legislação em espeque é a ordem tributária, o complexo de normas jurídicas delimitadoras do poder de instituir e cobrar tributos.

Juarez Tavares[32](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote32sym) define bem jurídico como:

um objeto de preferência real, e não simplesmente ideal ou funcional do sujeito, o bem jurídico condiciona a validade da norma e, ao mesmo tempo, subordina sua eficácia à demonstração de que tenha sido lesado ou posto em perigo.

Nessa toada, observe-se a função delimitadora do bem jurídico em relação à norma penal, a qual só será legítima quando perfeitamente adequada à proteção daqueles bens que a sociedade estima em primazia. Assim, já deve existir na comunidade o senso de tutela a selecionados bens e absorvendo tal interesse, deve a legislação refleti-lo, ao invés de impor pupilos ao construir tipos penais.

Registre-se mais uma crítica à estratégia da política criminal adotada por se considerar que, em verdade, houve um recorte e identificação do bem jurídico somente após a definição dos delitos, não sendo plasmados do mínimo ético consensual prévio.

Resta, destarte, especificar o bem jurídico tutelado já mencionado, quer dizer a ordem jurídica-tributária, na tentativa de fundamentar a validade da Lei nº 8.137/90 já tão reprovada nesse trabalho.

Deveras, proteger à ordem jurídica-tributária significa defender a eficácia das normas em sua abstração e quando da sua incidência, o qual não se assemelha, nem de longe, à efetividade da arrecadação de tributos. Esta nunca pode ser tutelada penalmente, pois a pretensão de angariar receitas além ou contra a lei pelo Estado, como parte interessada na relação jurídico-tributária, não é bem da vida estimado pela sociedade. Aquela, em manifesta oposição, pretende que a arrecadação dos tributos o seja nos estritos termos da lei. Logo, haverá situações em que a pretensão arrecadatória extremada entrará em conflito[33](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote33sym) com os próprios ditames da ordem jurídica-tributária, devendo essa prevalecer.

Isso posto, explicite-se que é a verdade fiscal que se busca abrigar, uma vez que, ocorrendo a fraude e o engano, haverá flagrante desrespeito aos valores albergados pela lei e impedirá a produção dos efeitos que naturalmente decorreriam da incidência legal. Não tipificará o crime de supressão ou redução de tributos (lembre-se que foi o recorte temático escolhido), pois, o inadimplemento voluntário da obrigação tributária ante o injusto residir justamente na violação dos deveres de lealdade e transparência do contribuinte para com a Administração e não na pretensão arrecadatória simplesmente frustrada. Do contrário, haverá perfeita subsunção do fato à norma penal se o inadimplemento for dolosamente ocasionado por meios ardilosos, fraudulentos, porque fere a eficácia e integridade da legislação.

Rodrigo Sanches Rios[34](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote34sym) sintetiza que “o simples fato de não pagar tem como sanção a multa fiscal; a falta de pagamento proveniente de um ato ilícito tem pena mais grave, pois nos encontramos na presença do delito fiscal.”

A correta identificação do bem jurídico tutelado pela Lei n° 8.137/90 é de primordial importância para o deslinde de questões como o concurso de crimes material ou formal (em se considerando a ordem jurídica-tributária como bem da vida, há um complexo nacional de normas ou cada ente de direito público interno possui uma ordem específica? Assim, a supressão ou redução de tributo federais e municipais configura crime único ou concurso?) e como a identificação do sujeito passivo do crime, que é o titular do interesse imediato lesado (será o Estado como organização representante da sociedade ou cada ente de direito público interno). Tais questionamentos serão explorados no capítulo seguinte.

Oportuno, por ora, enfocar o recorte pedagógico eleito, tratando da tipologia do crime definido no art. 1º da Lei n° 8.137/90[35](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote35sym).

Prevê mencionado dispositivo duas ações no núcleo do tipo penal, suprimir e reduzir, as quais significam consecutivamente retirar do mundo fatídico ordinariamente perceptível pelo Fisco provas ou informações que ocasionariam o devido lançamento do tributo, considerado como gênero, e ocultá-las resultando na percepção de uma expressão econômica menor daquela que de fato ocorreu.

A supressão e a redução implicam, via de regra, em não pagar e em pagar menos o tributo devido, no entanto, não se equivalem as expressões. Hugo de Brito Machado[36](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote36sym) resume:

Quem simplesmente não paga não está suprimindo, se o tributo continua existindo, embora não pago. E quem paga menos não está reduzindo, se a diferença não paga continua sendo devida, em condições de ser cobrada pelo credor. (...) É perfeitamente possível ocorrer o não pagar e mesmo assim o tributo continuar existindo, e bem visível, por que não ocorreu a supressão, assim como é possível ocorrer o pagar menos e o tributo continuar do seu tamanho correto porque não ocorreu a sua redução.

Correto, então, atentar que as duas ações do núcleo do tipo penal pressupõem atitudes enganosas, sorrateiras com o fim de impedir que seja demonstrado o nascimento do tributo ou que esse seja feito com expressão financeira menor que a realidade.

Convém, nesse contexto, salientar a interdependência entre o Direito Tributário e o Direito Penal, dado que o tipo penal de supressão ou redução de tributos utiliza elementos normativos (como tributo, contribuição social, acessório), que necessitam da importação de conceitos da seara tributária. Assim, tributo, como gênero, abarcando a contribuição social, encontra definição no Código Tributário Nacional[37](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote37sym) e os acessórios seriam aqueles que acompanham o principal (a dívida tributária propriamente dita), a exemplo dos juros e multas.

Em síntese, a relação entre a lei penal e a lei tributária é de superposição daquela para com esta, pois, para a concreção da primeira, necessário se faz a particular regulação efetivada pela segunda[38](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote38sym).

Ante o exposto, retome-se o postulado da autonomia das instâncias penal e administrativa (tributária), que não teve melhor sorte em justificar a incidência em duplicidade de sanção punitiva. Aqui, utiliza-se da relatividade da autonomia das instâncias, citada por Roque Carraza[39](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote39sym) na abreviação: “a lei penal, ao tipificar os crimes fazendários, estabelece como pressuposto o descumprimento de deveres jurídicos tributários”, para sustentar o necessário prévio exaurimento da via administrativa antes da propositura da ação penal.

Em razão do elemento normativo “tributo” estar expresso no art. 1º da Lei nº 8.137/90 e em virtude da dependência de definição desse instituto pela autoridade tributária, ocorre uma certa relação de prejudicialidade entre o processo penal e o processo administrativo tributário, porquanto o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa[40](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote40sym), competindo somente a esta, ao final da discussão administrativa sobre se o tributo é devido e sobre seu quantum, constituir o crédito tributário e afirmar a real existência de um tributo. Trata-se, por conseguinte, de não usurpar competência privativa.

Logo, antes do pronunciamento da autoridade administrativa acerca da exigibilidade do crédito tributário, o qual é condição objetiva de punibilidade[41](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote41sym) na seara penal, o fato de reduzir ou suprimir tributos encontra-se atípico, somente se podendo verificar a autoria e a materialidade do delito (equivalente a propor a ação penal) após a devida certificação de que houve o lançamento do tributo.

Finalize-se especificando, em rápida qualificação, as ações-meio, que são elementos do tipo penal inserto no art. 1º da Lei nº 8.137/90, através das quais consegue-se suprimir ou reduzir o tributo.

Os incisos do referido dispositivo listam:

1. omitir informações ou prestar declarações falsas, que se refere a fatos ocorridos, possivelmente imponíveis, e não à significação jurídica dos fatos (afinal, não é ilícito dar interpretação ao fato díspar daquela dada pela autoridade administrativa, por isso, pode-se recorrer à via judiciária para adequar a interpretação)
2. fraudar a fiscalização inserindo elementos inexatos, relaciona-se à inexatidão quanto aos fatos que tenham relevância para a apuração do tributo devido.
3. falsificar ou alterar documento, inclui-se tanto a falsidade ideológica (inclusão de dados falsos em documento formalmente válido), quanto a material (produção de documento adulterado).
4. elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento falso ou inexato, destaque-se que essa ação-meio faz com que pessoas que não sejam sujeitos passivo da obrigação tributária (não são contribuintes), acabem respondendo pelo crime como co-autores.
5. negar ou deixar de fornecer nota fiscal ou fornecê-la em desacordo com a legislação, apesar de ser ação-meio para se alcançar o crime de supressão ou redução de tributo, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (leia-se nota de rodapé da página anterior) firmou-se ser uma tipificação que dispensa o resultado de supressão ou redução, bastando a conduta omissiva ou negativa para configurar o delito, típico crime formal.

Cinge-se o delito tipificado, por conseguinte, no fato de ter como elementar do tipo penal a fraude, perpetrada por meio de uma das ações descritas nos incisos acima listados. Nas palavras de Hugo de Brito Machado[42](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote42sym), encerra-se:

o tipo penal só está configurado quando a conduta do infrator seja indiscutivelmente fraudulenta. Preferimos sustentar que a fraude é elementar do tipo penal de que se cuida. (...) a fraude em questão pode eliminar os meios materiais de que necessita a Fazenda Pública para lançar e cobrar o tributo.

1.6 Conclusão

Observando a fundamentação esposada para incriminação perpetrada, autores dos mais renomados dividem-se em duas correntes, uma que apoia a opção política da criminalização econômica, a exemplo de Rodrigo Sanchez Rios[43](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote43sym), o qual enxerga no delito fiscal a violação de bens e valores de suma relevância e, portanto, merecedores da reforçada tutela que lhes oferece o Direito Penal; outra corrente, cuja crítica assaz contundente encontra respaldo na doutrina de Hugo de Brito Machado[44](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote44sym), repudia tal predileção ante a ausência de fundamento moral necessário e ante o efeito claramente intimidativo da pena.

Ora, a macropenalização, por vezes, perpetrada na sociedade por razões diversas do intuito verdadeiramente ético de tutelar de forma máxima determinado bem jurídico, ofende em cheio o princípio da subsidiariedade ou intervenção mínima do Direito Penal, o qual deveria proteger bens jurídicos que a sociedade considere em abstrato sua tamanha importância, ao invés de servir como resposta aos apelos mediáticos ou aos interesses públicos secundários.

Destarte, os interesses do Estado, enquanto Fisco, nem sempre são condizentes com os intuitos primados pelo Estado-Juiz. Basta raciocinar o quão prático é criminalizar condutas de não recolhimento de impostos com o fim de obter uma menor inadimplência diante da tutela penal ofertada e observar o efeito repressivo e preventivo que essa criminalização provoca na sociedade. Como sintetiza Jorge de Figueiredo Dias, penalista português[45](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote45sym):

o legislador foi-se deixando seduzir pela idéia, perniciosa, mas difí­cil de evitar, de pôr o aparato das sanções criminais ao serviço dos mais diversos fins de política social – e deu assim ênfase ao fenô­meno da hipercriminalização.

Além disso, ainda se destaca o problema da dupla aplicação da sanção punitiva para o mesmo ilícito, pois, não raro, o legislador tipifica o mesmo fato como ilícito penal e administrativo. Veja-se, a natureza e a finalidade das sanções aplicadas em ambas as searas do direito dito autônomas é exclusivamente a de punir, castigar o infrator, em uma forma de reprimenda individual e desestímulo para a reiteração da prática por terceiros. Bastaria, portanto, apenas a imposição de uma sanção punitiva para atingir tal fim, não sendo bastante a justificativa da autonomia das instâncias para malferir o princípio da proporcionalidade das penas, implícito na ordem constitucional vigente.

[1](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote1anc)Cf.SOARES, Antônio Carlos Martins. A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 6.

[2](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote2anc)"Então o rei Roboão enviou a Adoram, que estava sobre os tributos; e todo o Israel o apedrejou com pedras, e ele morreu; mas o rei Roboão se animou a subir ao carro para fugir para Jerusalém." I. Reis, 12:18.

[3](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote3anc)Cf.FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. Curso de direito penal tributário brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 25.

[4](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote4anc)TORRES, Ricardo Lobo. A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1991, p. 23.

[5](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote5anc)BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 116.

[6](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote6anc)MARTINS, Ives Gandra da Silva. Crimes contra a Ordem Tributária. São Paulo: RT, 1996, p.17

[7](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote7anc)MARTINS, Ives Gandra da Silva. Crimes contra a Ordem Tributária. São Paulo: RT, 1996, p.20.

[8](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote8anc)MELLO, Antônio Carlos de Martins. Das Sanções Penais Tributárias, em Sanções Penais Tributárias, coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 2005, p.100.

[9](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote9anc)Art. 177. Importar, ou exportar generos, ou mercadorias prohibidas; ou não pagar os direitos dos que são permittidos, na sua importação, ou exportação. Penas - perda das mercadorias ou generos, e de multa igual á metade do valor delles.

[10](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote10anc)Art. 265. Importar ou exportar, generos ou mercadorias prohibidas; evitar no todo ou em parte o pagamento dos direitos e impostos estabelecidos sobre a entrada, sahida e consumo de mercadorias e por qualquer modo illudir ou defraudar esse pagamento: Pena - de prisão cellular por um a quatro annos, além das fiscaes.

[11](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote11anc)BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal, parte geral. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 275.

[12](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote12anc)BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal, parte geral. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 275.

[13](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote13anc)Cf.VAZ, Carlos; e SILVA, Monica Paraguassú da. Sanções Penais Tributárias, em Sanções Penais Tributárias, coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 2005, p. 220. ZANELLA, Everton Luiz. Proteção penal deficiente nos crimes contra a ordem tributária: necessidade de readequação do sistema punitivo para a efetiva implementação do Estado Democrático de Direito. 2009. 165 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito Penal, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2009, p. 131-133.

[14](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote14anc)DENARI, Zelmo; e JÚNIOR, Paulo José da Costa. Infrações Tributárias e Delitos Fiscais. São Paulo: Saraiva, 1995, p.9

[15](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote15anc)Hugo de Brito Machado brilhantemente define o Direito como um conjunto de prescrições em sua obra Introdução ao Estudo do Direito, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 23. Hans Kelsen, por sua vez, define-o como ordens de conduta humana na afamada Teoria Pura do Direito, 4ª ed. Coimbra: Armênio Amado, 1976, p. 57. Filia-se, portanto, esta pesquisa ao entendimentos dos referidos autores.

[16](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote16anc)MIRABETE, Júlio Fabbrini. Manual de Direito Penal. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 1993, p. 95

[17](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote17anc)BRUNO, Aníbal. Direito Penal. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 280

[18](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote18anc)BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal, parte geral. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 52.

[19](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote19anc) Cf.KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, 4ª ed. Coimbra: Armênio Amado, 1976, p. 51

[20](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote20anc)MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a Ordem Tributária. 4 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2015, p. 8

[21](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote21anc)BECCARIA, Cesare. Dos Delitos e das Penas. Edição eletrônica Ridendo Castigat Mores. Local: editora, ano, p. 65 - 66.Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/eb000015.pdf>>. Acesso em: 03 nov. 2016.

[22](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote22anc)Cf. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Tributário. 8ª ed. São Paulo: atlas, 2015, pp. 47 e 51.

[23](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote23anc)Hugo de Brito Machado assevera que “Enquanto a responsabilidade civil e administrativa, inclusive tributária, em princípio independe de elementos subjetivos(...), a responsabilidade penal depende, sempre do elemento subjetivo e por isto mesmo só pode ser atribuída às pessoas naturais.” em sua obra Crimes contra a Ordem Tributária. 4 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2015, p. 17-18.

[24](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote24anc)EISELE, Andreas. Crimes contra a ordem tributária. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 97-98. Eisele, inclusive, afirma que a finalidade das duas referidas sanções são díspares ao justificar que a multa administrativa tem como destinatário o Fisco e a multa penal destina-se ao fundo penitenciário.

[25](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote25anc)VITTA, Heraldo Garcia. A sanção no direito administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 117.

[26](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote26anc)Entende-se que não ofende, contudo, o princípio relatado, a imposição de duas sanções de natureza e finalidade verdadeiramente distintas, a exemplo da sanção reparatória cumulada com a punitiva, ou a punitiva cumulada com a executória, para o mesmo ilícito. Aqui, o raciocínio é simplório, mesmo que referentes ao mesmo ato infracional, as duas sanções atingem órbitas diferentes e resultam em fins diversos. Cita-se Hugo de Brito (MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. 4ª ed. São Paulo: Atlas,2015, p.32) em explanação ímpar sobre tal entendimento.

[27](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote27anc)BECCARIA, Cesare. Dos Delitos e das Penas. Edição eletrônica Ridendo Castigat Mores. p. 44.Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/eb000015.pdf>>. Acesso em: 03 nov. 2016. Renomado autor defende que a lógica jurídica instrui uma devida proporção entre os delitos e as penas, na medida em que o interesse da coletividade é dúbio: o cometimento de poucos crimes e a escassez dos delitos mais funestos, ambos alcançados com a imposição seletiva de penas mais severas aos delitos mais graves.

[28](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote28anc)Evidencia-se, a título de comparação com o direito estrangeiro, embora não se filie ao entendimento aqui externado o presente estudo, o recente julgado da Corte Europeia de Direitos Humanos que considerou não haver ofensa ao consagrado princípio do ne bis in idem, insculpido no protocolo nº 7 à Convenção Europeia para a proteção dos Direito Humanos e das Liberdades Fundamentais, em ocorrendo punições pelo mesmo fato decorrida uma de processo administrativo e outra do processo criminal, desde que tramitem em paralelo as ações. Entendeu a citada Corte que, ainda que as punições sejam impostas por autoridades diferentes, a manifesta característica de complementação entre as sanções denota um sistema integrado para punir e desencorajar os sonegadores. Notícia consultada em sítio virtual. Disponível em: <http://www.destributar.com/tedh-punicao-administrativa-e-criminal-para-sonegador-de-impostos-nao-viola-o-direito-ao-non-bis-idem/>. Acesso: 19 nov. 2016.

[29](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote29anc)MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Sanções Tributárias, em Sanções Administrativas Tributárias, coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo/Fortaleza: Dialética, 2004, pp. 202 e 203.

[30](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote30anc)BECCARIA, Cesare. Dos Delitos e das Penas. Edição eletrônica Ridendo Castigat Mores.p. 53.Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/eb000015.pdf>>. Acesso em: 03 nov. 2016. Celebrado autor afirmou que “os impostos são parte tão essencial e tão difícil numa boa legislação, e estão de tal modo comprometidos em certas espécies de contrabando, que tal delito merece uma pena considerável, como a prisão e mesmo a servidão, mas uma prisão e uma servidão análogas à natureza do delito.”

[31](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote31anc)A Constituição Federal de 1988 em seu art. 5º, LXVII já previa que a prisão civil só ocorreria para o inadimplente voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e para o depositário infiel. Em 1992, adveio a assinatura e a posterior incorporação ao direito interno do Pacto San José da Costa Rica, o qual previa somente a primeira opção como exceção à prisão por dívida. O impasse hoje encontra-se resolvido pela formulação da Súmula Vinculante n° 25 pelo Supremo Tribunal, que veda expressamente qualquer tipo de prisão civil do depositário infiel.

[32](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote32anc)TAVARES, Juarez. Teoria do Injusto Penal. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 199

[33](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote33anc)Um exemplo claro do confronto apresentado e da predominância, por obviedade, da proteção à ordem jurídica-tributária é a tipificação do crime de excesso de exação, previsto no art. 316, §1º do Código Penal Brasileiro com redação dada pela Lei nº 8.137/90. Art. 316, § 1º - Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza. Pena - reclusão, de três a oito anos, e multa.

[34](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote34anc)RIOS, Rodrigo Sanchez. O Delito Fiscal. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p.29.

[35](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote35anc)Art. 1° Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (...)

[36](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote36anc)MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a Ordem Tributária. 4 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2015, p. 340.

[37](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote37anc)Art. 3º 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. Em obediência ao princípio da legalidade, explícito no art. 150,I, da CRFB/88, estão previstos quais tributos são devidos no Sistema Tributário no art. 145 da CRFB/88, assim como a repartição de competências do poder de tributar entre os entes de direito público interno, nos art. 153, 155 e 156, todos da CRFB/88.

[38](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote38anc)Cf. ATALIBA, Geraldo. Denúncia espontânea e Exclusão da Responsabilidade Penal, em Revista de Direito Tributário nº 66. São Paulo: Malheiros, p.17. BALERA, Wagner. Crimes contra a Ordem Tributária, coord. Ives Gandra da Silva Martins. 3ª ed. São Paulo: RT, 1998, p.164. GRECO, Marco Aurélio. Notas à Legislação sobre Crimes Fiscais, em Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 8. São Paulo: RT, p. 146.

[39](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote39anc)CARRAZA, Roque. O ICMS e o Delito capitulado no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90. Problemas Conexos, em Direito tributário Contemporâneo- Estudo de Especialistas, coord. Dejalma de Campos e Edvaldo brito. São Paulo: Atlas, 1995, p. 92.

[40](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote40anc)Art. 142, caput, CTN: Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

[41](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote41anc)A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal assentou-se nesse sentido, inclusive, havendo a edição da súmula vinculante nº 24, in litteris, “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.” Além disso, exemplifica-se alguns julgados: STF, HC 122755, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 19/08/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-171 DIVULG 03-09-2014 PUBLIC 04-09-2014; STF, HC 85000, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 13/03/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-063 DIVULG 27-03-2012 PUBLIC 28-03-2012; STF, HC 86032, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 04/09/2007, DJe-107 DIVULG 12-06-2008 PUBLIC 13-06-2008 EMENT VOL-02323-02 PP-00360 RTJ VOL-00205-01 PP-00231.

[42](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote42anc)MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a Ordem Tributária. 4 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2015, p. 390.

[43](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote43anc)Cf. RIOS, Rodrigo Sanchez. O Delito Fiscal. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p.50.

[44](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote44anc)Cf.MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a Ordem Tributária. 4 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2015, p. 209.

[45](http://www.webartigos.com/admin/article/update/?ART_ROOT_ID=147328" \l "sdfootnote45anc) Dias, Jorge de Figueiredo. O Movimento da descriminalização e o ilícito de mera ordenação social. Jornadas de Direito Criminal. CEJ, 1983.