DESPROPORCIONALIDADE PUNITIVA DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS SOB ANÁLISE DA ADI 4273

João Murilo Querubim Lucena[1]
Mikaelly Spósito Saldanha[2]
Elisângela Paula do Sacramento Peixe[3]

RESUMO

O artigo concentra-se no estudo da desigualdade punitiva existente dentro da ordem econômica tributária em comparação com os crimes de natureza similar, tendo como análise a ADI 4273 que julgou a constitucionalidade da suspensão da punibilidade dos agentes em casos de pagamento da dívida tributária. Explorando as disparidades nas penas e respostas do sistema de justiça, analisando as razões que ocasionam a ausência de equidade penal, a qual, afronta diretamente os princípios constitucionais da proporcionalidade, igualdade e da vedação da proteção deficiente dos bens jurídicos. Trazendo o questionamento se a punição aplicada aos crimes tributários encontram-se em conformidade com a gravidade das infrações e proporcionalidade com o dano efetivamente causado, emergindo indagações de quais fatores jurídicos e socioeconômicos determinam a desigualdade em questão.
Palavras Chaves: Punitivismo Seletivo. Proteção deficiente. Leniência. Crimes. Desproporcionalidade.

ABSTRACT

The article focuses on the study of punitive inequality existing within the economic order in comparison with crimes of a similar nature, analyzing ADI 4273, which judged the constitutionality of suspending the punishment of agents in cases of payment of tax debt. Exploring the disparity in penalties and responses from the justice system, analyzing the underlying reasons that cause the lack of criminal equity, which directly contravenes the constitutional principles of proportionality, equality and the prohibition of deficient protection of legal assets. Bringing the question as to whether the punishment applied to tax crimes is in accordance with the severity of the infractions and proportionality with the damage actually caused, questions emerging as to which legal and socioeconomic factors determine the inequality in question.
Keywords: Selective Punitivism. Poor protection. Leniency. Crimes. Disproportionality.

1 INTRODUÇÃO

A tributação é um dos pilares centrais da justiça fiscal e da distribuição de recursos na sociedade, além de sustentar as atividades estatais. Contudo, os crimes tributários corroem esse sistema, gerando impactos financeiros para o Estado e sociedade. Diante disso surge a indagação acerca da severidade e proporcionalidade das penas atribuídas a esse tipo penal.

[1] Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Excelência - UNEX de Vitória da Conquista - BA, (UNEX/2023), e-mail: joao.lucena@ftc.edu.br.
[2] Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Excelência - UNEX de Vitória da Conquista - BA, (UNEX/2023), e-mail: mikaelly.saldanha@ftc.edu.br
[3] Professora Orientadora do Centro Universitário Unex de Vitória da Conquista (Unex/VC), Pós Graduada em Direito Processual Civil (2021) – Damásio de Jesus; Pós Graduada em Direito Público e Privado (2019) - Faculdade de Ilhéus (CESUPI); Graduanda em Direito (2019)-Faculdade de Ilhéus (CESUPI); Graduada em Letras - Faculdade de Tecnologia e Ciências (FTC) (2012).

A desproporcionalidade se torna evidente quando comparados com as penas atribuídas a outros delitos com natureza semelhante, tornando-se preocupação fundamental para o direito penal moderno, tendo em vista o claro desequilíbrio das punições.

A ADI 4273 torna evidente a desconformidade entre os tipos penais, ao julgar constitucional a extinção de punibilidade com o pagamento das dívidas tributárias. Neste ponto, imperioso destacar o *inter criminis*, pois, a extinção punitiva ocorre após o agente do crime tributário ter percorrido a fase interna (cogitação, representação e decisão) e externa, que consiste na execução[4], extinguindo a punibilidade do crime mesmo após sua consumação.

A decisão do Supremo na ADI afronta o art. 3º, incisos I a IV e art. 5º, caput, ambos da Constituição Federal[5]. Neste ponto, é imprescindível a comparação das penas entre tipos penais semelhantes, já que os crimes contra ordem tributária possuem penas mais brandas quando comparadas aos crimes patrimoniais.

A desigualdade punitiva elencada assume um papel de crescente importância numa realidade onde os crimes contra ordem financeira são em sua maioria, impunes. A análise dos elementos que ocasionam estas disparidades devem ser observadas em suas formas implícitas e explícitas, devendo ser observados os fatores jurídicos, sociais, econômicos e políticos que ocasionam esse desequilíbrio punitivo.

Os crimes contra ordem tributária no geral, causam danos substanciais à economia, o que faz com que os seus efeitos atinjam a coletividade, que leva a compreensão de que suas penas deveriam ser mais severas e eficazes, visando fundamentalmente proteger os interesses coletivos.

Numa análise comparativa com a legislação penal tributária internacional realizada por Flávio Viella Campos[6], constatou-se que a realidade brasileira de extinção de punibilidade pelo pagamento do valor evadido e reduções de multa, não guarda paradigma com nenhum país relevante, sendo que a grande maioria dos países apresentam severas restrições para utilização do instituto penal. Sob análise dos modelos internacionais, verifica-se a evidente necessidade de aperfeiçoamento do modelo brasileiro do crime tributário, tais como: inclusão do valor como elemento do crime; criação de tipo penal qualificado; e principalmente, elevação das penas máximas e das multas pecuniárias.

---

[4] Nucci, 2008, p.312

[5] BRASIL. [Constituição(1988)]

[6] CAMPOS. Flávio Vilela. A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no crime contra a ordem tributária. Monografia (Especialização em Direito Tributário). Poços de Caldas: Universidade do Sul de Santa Catarina – Unisul – Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes – REDE LFG, 2008, p. 60-61.

No contexto de Estado Fiscal[7], no qual os tributos são a principal fonte de recursos para o financiamento da atuação estatal e são fundamentados na solidariedade social, sua subtração em grande monta e mediante conduta fraudulenta inviabiliza a atuação estatal em prol da sociedade[8].

Ocorre que, quando a utilização do meio fraudulento provoca lesão ao direito do particular, o código penal prevê a possibilidade da redução da pena pela reparação do dano ou restituição da coisa, no entanto, não existe a possibilidade de extinção da pena pelo pagamento da expressão pecuniária equivalente à indenização do dano sofrido[9]. Ao contrário, para utilização do mesmo meio fraudulento para lesar toda a sociedade por subtração do tributo existe a possibilidade de extinguir totalmente a punibilidade pelo simples pagamento. Verificando a clara afronta ao princípio da isonomia[10].

Em contrapartida com outros tipos penais, quando se trata de crimes tributários não há uma legislação punitiva que vise garantir a arrecadação dos tributos sonegados, incentivando a prática delitiva, que poderá ser suprida pelo pagamento do tributo na eventual hipótese de ser descoberta pela atuação fiscal do órgão tributante.

Numa análise do sistema penal tributário brasileiro, pretende-se avaliar se este vem sendo ideal no combate aos delitos tributários, buscando responder relevantes questões sobre o tema, tais como: Há um equilíbrio no sistema punitivo brasileiro? A ADI 4273 incentiva a prática de delitos contra ordem tributária? Os princípios Constitucionais estão sendo respeitados? As penas dos crimes tributários são condizentes com a gravidade dos delitos? O que justifica a disparidade das penas em delitos semelhantes?

A ausência de equidade das penas e eficaz enfrentamento aos delitos tributários assume um papel de crescente importância, principalmente no Brasil. A análise dos elementos que ocasionam e "justificam" essa disparidade e ineficácia é essencial.

---

[7] O Estado fiscal reserva a atividade econômica à iniciativa privada, sendo o tributo sua mais importante fonte de receita.

[8] GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In GRECO, Marco Aurélio, & GODOI, Marciano Seabra de (coordenadores). Solidariedade social e tributação. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189.

[9] Código Penal. "Art. 16 - Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)"

[10] CAMPOS. Flávio Vilela. A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no crime contra a ordem tributária. Monografia (Especialização em Direito Tributário). Poços de Caldas: Universidade do Sul de Santa Catarina – Unisul – Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes – REDE LFG, 2008, p. 60-61.

2 RESULTADOS E DISCUSSÃO

2.1. O CRIME TRIBUTÁRIO NO BRASIL

A evolução da sociedade ao constituir o modelo de Estado Fiscal, elevou o tributo como principal instrumento para seu financiamento, constituindo meio para realização de objetivos fundamentais para mudança da realidade social, como a redistribuição de renda e a promoção do bem-estar social, conhecido como *welfare state.*[11]

O Direito Penal é elevado a não só proteger os direitos individuais, ganhando contornos para proteção de direitos difusos, visando a garantia e satisfação de instrumento para a proteção da coletividade, constituindo o Direito Penal Econômico instrumento para proteção da ordem econômica, visando regular funcionamento da economia.[12]

O crime tributário surgiu nesse contexto, no qual o Estado necessita dos Tributos para o regular financiamento de suas atividades, bem como para o cumprimento dos objetivos constitucionais prescritos. Nesse modelo de Estado, a não contribuição como o dever tributário de solidariedade social imposto pela constituição de leis tributárias, constitui infração que, a depender da conduta, merece a tutela do Direito Penal, como *ultima ratio* de política social.[13]

Infrações como falsidade ideológica, falsidade material, uso de documento falso, apropriação indébita e estelionato já encontravam-se tipificadas no Código Penal de 1940, entretanto, a jurisprudência sempre rechaçou a criminalização de tais condutas para fins de evasão fiscal, entendendo necessitar o crime tributário de tipo penal próprio[14], mesmo o *modus operandi* sendo igual aos delitos acima citados.

A lei nº 3.807/60, em seu artigo 86, pela primeira vez equipara o crime de apropriação indébita na esfera tributária. Entretanto, foi a Lei nº 4.729/65 que definiu uma série de tipos penais tributários, designados genericamente como sonegação fiscal, criando assim o crime tributário no Brasil.

O crime de evasão fiscal no Brasil, encontra-se disciplinado pela Lei nº 8.137/90, que regulamentou inteiramente o crime, em substituição à Lei nº 7.729, denominando de crime contra ordem tributária.

---

[11] MACPHERSON, C. B. Ascensão e queda da justiça econômica e outros ensaios (trad. MONJARDIM, Luiz Alberto). São Paulo: Paz e Terra, 1991, p. 19.

[12] RIGHI, Esteban. Derecho penal econômico comparado. Madrid: Derecho Reunidas. 1991. p.12, apud EISELE, Andréas. Crimes contra a ordem tributária. 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Dialética, 2002, p. 18.

[13] RODRIGUES, Anabela Miranda. Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria fiscal, temas de direito penal econômico. S.l: Ed. Revista dos Tribunais, 2000. p. 181, apud FERREIRA, Roberto dos Santos. Crimes contra a ordem tributária. 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Mallheiros, 2002, p. 26.

[14] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito Penal Tributário. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 52.

Como pode se verificar, a Lei nº 8.137/90 dispôs em seu artigo primeiro o crime de resultado, exigindo a supressão ou redução de tributos, enquanto no artigo segundo previu crimes formais, no qual se exige a simples conduta para configuração do tipo penal.

Conforme anteriormente mencionado, a presente pesquisa busca demonstrar a desigualdade punitiva entre os crimes de tipos penais semelhantes, evidenciando a ineficácia da punição para com os crimes tributários e destacando a necessidade de reformas na legislação e no sistema de justiça.

2.2. DA PENALIDADE DAS INFRAÇÕES: SÃO PROPORCIONAIS?

Para avaliar a eficácia do sistema penal brasileiro é crucial questionar se as sanções impostas a essas infrações são proporcionais à gravidade dos danos, bem como se fazer uma análise comparativa das penas atribuídas a crimes tributários, regulados pela Lei nº 8.137/90 em contraste com os delitos de natureza semelhante, não relacionados a ordem tributária. Dessa forma, o questionamento será destrinchado nos seguintes tópicos.

2.2.1. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Não pairam dúvidas sobre o caráter basilar do princípio da proporcionalidade no Direito Penal[15], o qual decorre do princípio do devido processo penal em seu caráter material, estando previsto tanto em nível constitucional (art. 5º LIV da CF) quanto no plano infraconstitucional (art. 2º da Lei 9.784/99).

O princípio da proporcionalidade no âmbito do Direito Penal é comumente analisado pela doutrina e jurisprudência como se constituíssem via de mão única, consistente na vedação da proibição em excesso. No entanto, é ilusório pensar que a função do Direito Penal se restringe à proibição de abusos estatais.[16]

Pode-se dizer que proporcionalidade penal se divide em dois subprincípios, quais sejam, a proibição de excesso (garantismo negativo) e a proibição de proteção insuficiente (garantismo positivo)[17].

---

[15] QUEIROZ, Paulo de Souza. Direito Penal: parte geral. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

[16] BARATTA, Alessandro. La política criminal y el derecho penal de la constitución: nuevas reflexiones sobre el modelo integrado de las ciencias penales. Revista de la Faculdad de Derecho de la Universidad de Granada, n. 2, p. 110, 1999.

[17] SARLET, Ingo Wolfgang. Constituição e proporcionalidade: o direito penal e os direitos fundamentais entre a proibição de excesso e a proibição de insuficiente. Revista Brasileira de Ciências Criminais, n. 47. mar.-abril 2004

Neste sentido, Sarlet[18] defende que o Estado não pode frustrar o seu dever de proteção atuando de modo insuficiente ou deixando de atuar.

Ou seja, o Estado não exerce sua função quando omite quanto aos meios repressivos e indispensáveis à tutela de jurisdição. O Direito penal não deve servir apenas para limitar os abusos do Estado, mas também para combater o crime.

Não há direitos fundamentais absolutos e limitados, sendo evidente o unilateralismo no sentido de proteção do acusado que ameaça o Estado de Direito. Neste sentido, sabiamente diz o doutrinador José Carlos Fonseca:[19]

> "Os direitos humanos fundamentais não podem ser utilizados como um verdadeiro escudo protetivo da prática de atividades ilícitas, nem tampouco como argumento para afastamento ou diminuição da responsabilidade civil ou penal por atos criminosos, sob pena de total consagração ao desrespeito a um verdadeiro Estado de Direito. (...) Dessa forma, quando houver conflito entre dois ou mais direitos ou garantias fundamentais, o intérprete deve utilizar-se do princípio da concordância prática ou da harmonização, de forma a coordenar e combinar os bens jurídicos em conflito, evitando o sacrifício total de uns em relação aos outros, realizando uma redução proporcional do âmbito de alcance de cada qual (contradição de princípios)"

Neste diapasão, é necessária à adequação e aplicabilidade do direito penal e processual penal quanto à aplicação do princípio da proporcionalidade diante a sua função de garantir o combate ao crime e aplicação de penas proporcionais aos danos causados pelo delito.

2.2.2. DA DESPROPORCIONALIDADE PUNITIVA

A Lei nº 8.137/90 dispõe sobre as penalidades para crimes contra a ordem tributária. Esses delitos, que englobam a supressão ou redução de tributos, apropriação indébita, estelionato, uso de documentos falsos e outros, geralmente resultam em penas que variam de 2 a 5 anos de reclusão, além de multa.

Em contrapartida, ao comparar essas penalidades com delitos de natureza semelhante, que não envolvem questões tributárias, é possível perceber uma discrepância. Crimes similares não relacionados à ordem tributária resultam em penas que variam de 1 a 15 anos de reclusão, também acrescidas de multas. A diferença notória de punição questiona de forma direta a aplicação do princípio da proporcionalidade, não deixando dúvidas que o preceito secundário dos crimes tributários cominam penas demasiadamente brandas.

---

[18] Partindo-se de possível e prestigiada (embora não incontroversa) distinção entre uma dimensão negativa e positiva dos direitos fundamentais, convém relembrar que, na sua função como direitos de defesa os direitos fundamentais constituem limites (negativos) à atuação do Poder Público, impedindo ingerências indevidas na esfera dos bens jurídicos fundamentais, ao passo que, atuando na sua função de deveres de proteção (imperativos de tutela), as normas de direitos fundamentais implicam uma atuação positiva do Estado, notadamente, obrigando-o a intervir (preventiva ou repressivamente) inclusive quando se tratar de agressão oriunda de outros particulares"

[19] FONSECA, José Carlos. Reforma do processo penal e criminalidade organizada. In: PALMA, Maria Fernanda (Coord.). Jornadas de Direito Processual Penal e Direitos Fundamentais.Coimbra: Almedina, 2004.

Em uma simples análise comparativa, podemos evidenciar o tratamento diferenciado:

De um lado, se um agente: a) não recolher um tributo, (art. 2º, II da Lei 8.137/90), e causar dano a toda coletividade,visto ter causado dano ao erário, este estará sujeito a uma pena de 6 meses a 1 ano, não havendo qualquer aumento de pena em razão dos valores. Por outro lado,se um criminoso resolve furtar (art. 155 do CP), um objeto de valor pouco superior a um salário mínimo, gerando prejuízo a uma única pessoa, este sofrerá pena de 1 a 4 anos.

Ou seja, segundo nossa legislação atual, o agente que furta uma bicicleta deve ser apenado de forma bem mais severa do que o agente que decide sonegar o montante de R$1.000.000,00 (um milhão de reais).

Essa disparidade levanta questionamentos sobre a coerência e aplicação ao princípio da proporcionalidade no sistema penal. Afinal, a legislação atual parece sugerir que o agente que lesione o erário ao sonegar grandes quantias é punido de forma menos rigorosa do que aquele que comete delitos de menor impacto econômico e que atingem somente um indivíduo em específico. Nesse contexto, a busca por um equilíbrio nas penas atribuídas a crimes de natureza semelhante se torna crucial para assegurar um sistema jurídico justo e alinhado aos princípios fundamentais.

2.3. PERFIL DO CRIMINOSO TRIBUTÁRIO E ACEITAÇÃO DOS CRIMES POR ELES PRATICADOS

Historicamente, já podemos notar que a criminologia se concentrou no estudo do direito penal com base no criminoso fichado, um estudo que por si só já demonstra a desigualdade social existente entre o ordenamento vigente.

Lola Aniyar de Castro[20] ao abordar as espécies de criminalidade, traz tona duas que devem ser analisadas, a aparente, que é aquela conhecida pelos órgão de controle social, mas não aparece nas estatísticas, ou seja, são aquelas em que não houve condenação; e a real, que é a quantidade de crimes que foram verdadeiramente praticados. O que merece destaque é a diferença entre essas duas, que é basicamente o que a Autora chama de cifra negra da delinquência, que oculta delitos em razão de fatores políticos, econômicos e sociais, o que faz com que estes crimes sequer cheguem ao conhecimento da polícia ou chegam mas sequer são investigados.

Neste ponto, Fábio Roque Sbardelotto, disserta que: “além da cifra negra dos delinquentes que escapam a toda detenção oficial, existe uma cifra dourada do delinquente que

[20] CASTRO. Lola Aniyar de. Criminologia da libertação. Rio de Janeiro: Revan, 2006, v. 10, p.67-88.

detém do poder público e o exercem impunemente, lesando a coletividade e o cidadão em benefício da sua oligarquia, ou que se dispõem de um poderio econômico que se desenvolve em detrimento da sociedade".[21]

A seletividade penal é evidente quando enxergamos que o criminoso tributário não é estigmatizado pela sociedade, mas, ao contrário, é surpreendentemente admirado.

Neste ponto, Sbardelotto[22] ainda diz que mesmo após o delito, o status do criminoso não se altera. O próprio criminoso se considera uma pessoa respeitável e não demonstra arrependimento pelos atos cometidos.

Na realidade tributária isso é claro, o agente sonegador se orgulha do seu ato, justificando sob a ótica de que o dinheiro arrecadado seria mal utilizado pelo gestor público, ou alimentaria o bolso de corruptos. Socialmente falando, além da sociedade se vedar sobre a ciência dos crimes praticados por esses criminosos, eles não são depreciados, como deveria acontecer.

Nesta mesma linha, Mauricio Schaun Jalil[23], aponta peculiaridades nos crimes de colarinho branco, que também se adequa aos crimes tributários, que são: a aparência externa da ilicitude, que se caracteriza pela ausência de propagação do resultado do crime à sociedade, o que é explicado pela respeitabilidade gozada pelo criminoso; e a personalidade do criminoso, narcisista, egocêntrico, indiferente aos princípios éticos, que têm conhecimento da sua ilicitude, mas não demonstra qualquer arrependimento.

Quando se trata do perfil criminoso, não podemos deixar trazer estudos criminológicos que se adequam na discussão, como a "teoria do *labellind-aproach"* conhecida também como teoria da estigmatização, que sintetiza a sociedade da "etiqueta" naturalmente como criminosos os indivíduos das classes baixas, e não uma pessoa que tem fama, poder e status social.

Outro ponto curioso, é a "identificação de boa parte da comunidade com esses delinquentes[24]" que faz o que as pessoas "comuns" almejam tanto alcançar o poder econômico do agente, que se cega quanto aos delitos, o que obviamente não acontece com os crimes da criminalidade comum.

A ausência do perfil criminoso ainda se torna evidente quando até os poderes de estado são altruístas com o macrodelinquente, seja em razão da complexidade dos casos, ou pelo poder

[21] SBARDELOTTO. Fábio Roque, Direito Penal e estado democrático de direito: perspectivas (re) legitimadoras, p.100.
[22] Ibidem, p. 100.
[23]JALIL, Maurício Schaun, Criminalidade econômica e as novas perspectivas de repressão penal.
[24] Ibidem, p.35.

socioeconômico. Isso, quando esses delitos chegam ao conhecimento desses poderes, principalmente do judiciário.

Sbardelotto[25], disserta que há uma diferença no tratamento pelo ordenamento jurídico penal aos criminoso comuns e criminosos tributários ao afirmar que "haveria um misto de temor e admiração em relação a esses delinquentes e uma homogeneidade cultura que dificultaria caracterizá-los dentro do estereótipo do criminoso."

Na mesma linha, Luiz Flávio Gomes[26], apresenta que as causas de tais impunidade para a espécie de crime chamada como macrocriminalidade: a complexidade do mundo organizacional e globalizado, que confere licitude aparente aos crimes; distanciamento entre autor e vítima, falta de ostensividade dos delitos, dificultando a persecução, imagem favorável do autor, distanciamento do homem lombrosiano; utilização de pessoas jurídicas para a prática de atividade ilícitas, ocultando a figura do criminoso; impossibilidade de reação das vítimas, que temem o poder infrator e não confiam na eficácia da justiça; o uso de meios de comunicação de massas forjadoras da opinião pública, ocultando, dissimulando e justificando comportamentos delitivos.

Conforme abordado, a aceitação desses delitos também decorre da ideologia do Código Penal, de proteção individual, principalmente da classe dominante, sem preocupação com a proteção dos interesses sociais os quais muitas vezes estão em conflito direto com o mundo tributário.

A criminalidade tributária é altamente lesiva aos interesses sociais, na medida em que afronta os princípios da proporcionalidade, pois impede a possibilidade de implementação aos direitos dos cidadãos, obstando a justiça social. Basta verificar os exemplos de sonegação fiscal e corrupção, muito dinheiro que deveria integrar o erário e ser destinado à saúde, educação, à cultura e à segurança, acaba nas mãos de empresários, que ilicitamente usam para si as verbas que deveriam ensejar a construção de uma sociedade justa e digna.

A constatação de que os agentes dos delitos tributários sequer são vistos como criminosos, torna evidente a extrema lesividade e justiça social, de que ela se mantém imune ao sistema punitivo atualmente vigente, leva à inevitável conclusão de que é necessária uma mudança estrutural do Direito penal.

---

[25] SBARDELOTTO, Fábio Roque. Direito Penal no estado democrático de direito: perspectivas (re)legitimadoras, p. 104.

[26] GOMES. Luiz Flávio. Sobre a impunidade da macro-delinquência econômica desde a perspectiva criminológica da teoria da aprendizagem. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo, Revistas dos Tribunais, v.3, n11, p.166, jul/set. 1995.

2.3.1 SELETIVIDADE DO SISTEMA PENAL REPRESSIVO NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

Ao falar de crime, é comum que a sociedade pense em delitos da criminalidade conhecida (clássica). Os crimes mais graves e repudiados são aqueles que se faz uso da violência ou grave ameaça. Sequer vem em mente os delitos tributários, que não são de conhecimento da população em geral, e quando são, não lhe são dados a devida importância. Até porque, na realidade, a sociedade em geral não tem noção da extensão dos seus danos.

É certo que os entes governamentais são controlados por elites de poder, composta por indivíduos de grande poder socioeconômico e status social, de forma direta e resumida, é evidente que essa elite não permitiria propostas legislativas que ameaçassem sua dominação, razão pela qual, a punibilidade dos crimes tributários são, de certa forma, simbólica, o que se tornará evidente nos próximos tópicos.

Em consequência disso, o Direito Penal se direciona contra aos criminosos comuns, de classe social desfavorecida e marginalizada, que também é alvo de repressão do próprio Estado.

Quando se trata do sistema legislativo as leis penais são divididas em duas formas, na sua elaboração e na sua aplicação, ocorre que, quando se trata da macrocriminalidade, encontramos leis que são cobertas de puro simbolismo.

Conforme será discutido no próximo tópico, os crimes contra a ordem tributária em tese, são combatidos por meio da Lei nº 8.137/90, contudo, há inaceitáveis benefícios que levam à extinção da punibilidade ou suspensão do processo de sonegadores, vantagens legislativas que não existem para os criminoso comuns, que praticam crimes que sequer causam danos à sociedade.

Deve ser destacado também que além de todos os benefícios e aceitação social, os crimes tributários são de difícil apuração, a maioria dos casos não chegam ao crivo judiciário, mas, isto também é facilitado pelo prestígio, poder, dinheiro e influência dos sujeitos ativos do tipo penal. Os que são levados à justiça, em sua maioria, são mal instruídos e poucas são as hipóteses de condenação. Ademais, é inegável a complacência dos aplicadores de direito, juízes, advogados, promotores com os delitos tributários.

A seletividade e consequências abordadas apontam que as penas e seus cumprimentos acabam se dirigindo às pessoas de menores classes sociais, razão pela qual há tantas conformidade com a inexistência de processos e condenações dos crimes tributários.

Os benefícios são tão evidentes que sequer há conhecimento estatístico do número de delinquentes processados ou condenados por crimes tributários, apenas se sabe que o número de processos e agentes em cumprimento de penas por esses crimes é irrisório

2.4. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE E DA SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS.

Como cediço, a legislação concernente ao Direito Penal Tributário e o entendimento dos tribunais superiores admitem a extinção da punibilidade em função do ressarcimento ao erário. Uma breve análise da evolução da legislação concernente à extinção da punibilidade como resultado da reparação do dano em função da prática de crime contra a ordem tributária revela uma escolha legislativa de longa data no cenário jurídico do Brasil que, evidencia uma tolerância do aparato estatal em detrimento dos agentes que praticam crimes contra o fisco.

Nessa linha de intelecção, impende trazer à baila os dispositivos que regem a sistemática contemporânea dos institutos supramencionados. Com efeito, a legislação punitiva tributária prevê a extinção da punibilidade e suspensão da pretensão punitiva em forma de leniência aos increpados por delitos tributários. Essas medidas são regulamentadas, respectivamente, pelos artigos 9º e 14º, da Lei n.º 10.684/2003[27], a qual introduziu modificações na Lei n.º 8.137/1990[28].

Tecida a consideração supra, é factível sustentar de modo contundente a desproporcionalidade da extinção da punibilidade com base na reparação do dano nos casos de crimes contra a ordem tributária. Esta medida, embora concebida com a intenção de incentivar a regularização fiscal, suscita anseios substanciais que contrapõem sua adequação ao sistema penal tributário.

Primordialmente, a possibilidade de extinguir a punibilidade por meio da reparação do dano promove um ambiente propício à sonegação fiscal. Tal cenário decorre da percepção lógica de que infratores descumprirão deliberadamente suas obrigações tributárias, cientes de que, ao serem confrontados com as consequências de suas infrações, poderão adotar uma abordagem de correção posterior, anulando assim a repreensão penal. Isso, em última análise,

[27] BRASIL. Lei n.º 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre o parcelamento de débitos tributários e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2003.
[28] BRASIL. Lei n.º 8.137/1990, de 27 de dezembro de 1990. Dispõe sobre os delitos tributários. Brasília; DF: Diário Oficial da União, 1990.

erode a função do Direito Penal que, segundo Claus Roxin, reside na proteção dos bens jurídicos mais relevantes para a sociedade [29]

Adicionalmente, a aplicação indiscriminada da extinção da punibilidade por intermédio da reparação do dano mina a autoridade do sistema penal tributário. A percepção de que o Estado é excessivamente benevolente com aqueles que infringem as leis fiscais socava o controle social do direito penal em relação aos jurisdicionados.

2.4.1 A AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (ADI) 4273 E SEU CONTEXTO: A BUSCA PELO EQUILÍBRIO NA APLICAÇÃO DO DIREITO PENAL NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4273[30], julgada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em 14 de agosto de 2023, teve como objeto de análise a constitucionalidade de dispositivos relacionados à punição de crimes contra a ordem tributária. A ADI foi ajuizada pela Procuradoria Geral da República e desencadeou um importante debate sobre a relação entre o pagamento de débitos fiscais e a punição penal.

A PGR argumentou que a ameaça penal desempenha um papel fundamental no dever de pagamento e arrecadação de tributo, e que a persistência dos dispositivos questionados na legislação provocam uma percepção de "dupla balança de Justiça". Isso se refere à preocupação de que, enquanto delitos cometidos por pessoas de baixa renda são frequentemente punidos de forma sistemática, os delitos cometidos por classes sociais mais elevadas recebem tratamento mais brando.

Nesse sentido, denota-se que os argumentos apresentados pelo *Parquet* destacaram a importância de aplicar a reprovação penal de forma consistente para incentivar o cumprimento das obrigações fiscais, não obstante à classe social do contribuinte. O órgão, ainda, expressou preocupação de que uma abordagem mais flexível poderia minar a igualdade perante a lei.

A linha argumentativa exposta reflete a posição do Ministério Público Federal acerca da eficácia da repreensão penal na garantia do pagamento dos tributos e promoção do cumprimento das obrigações fiscais. A instituição buscou manter um equilíbrio entre a necessidade de arrecadar receitas fiscais e a aplicação da lei de forma justa e igualitária.

[29] ROXIN, Claus. *Estudos de Direito Penal*. Tradução: Luís Greco. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
[30] Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4273, Brasília, DF; STF [2023].

Em apertada síntese, os argumentos da Procuradoria Geral da República destacam a relevância da ameaça penal como um indispensável instrumento para o cumprimento das obrigações fiscais e a necessidade de evitar uma disparidade na aplicação da lei com base na classe social do contribuinte.

2.4.2 A INCONSTITUCIONALIDADE DOS DISPOSITIVOS QUE EXTINGUEM A PUNIBILIDADE MEDIANTE O PAGAMENTO DO DÉBITO FISCAL E SUSPENDEM A PERSECUÇÃO PENAL PELO PARCELAMENTO DA DÍVIDA

A inconstitucionalidade dos dispositivos que preveem a extinção da punibilidade mediante o pagamento do débito fiscal e a suspensão da persecução penal pelo parcelamento da dívida é uma temática complexa que envolve não apenas questões jurídicas, mas também reflexões sobre os fundamentos do sistema penal e sua relação com os princípios constitucionais. A doutrina moderna oferece subsídios imprescindíveis para análise do referido cenário.

Miguel Carbonelli destaca que o Direito Penal Econômico não visa primariamente à proteção de bens jurídicos individuais, mas busca resolver aspectos da vida moderna em sociedade[31].Nesse contexto, a eficácia dessas medidas está atrelada à ameaça penal como elemento dissuasor, crucial para a arrecadação de tributos e contribuições previdenciárias.

Na mesma linha de intelecção, Ingo Sarlet aponta para a proibição de insuficiência no campo jurídico-penal[32]. Ou seja, a inconstitucionalidade surge quando há uma omissão, mesmo que parcial, por parte do poder público no cumprimento de imperativos constitucionais, como o dever de proteção. Sendo assim, o pagamento do débito fiscal como única condição para a extinção demonstra que o bem jurídico que deveria ser tutelado de forma eficiente e suficiente está vulnerável, especialmente pela falta de responsabilização efetiva dos infratores.

A análise da inconstitucionalidade deve ser feita, ainda, sob o prisma da proporcionalidade. De acordo com Lênio Streck , a proporcionalidade possui uma dualidade, abrangendo tanto a proteção positiva quanto a prevenção contra omissões estatais[33].No contexto dos crimes fiscais, a avaliação proporcional deve indagar se os meios alternativos à sanção

[31] CARBONELLI. Miguel. La garantia de los derechos sociales em la Teoria de Luigi Ferrajoli, In: La Teoria General del Garantismo: rasgas principales, In: Carboneli, Miguel Y Salazar, Pedro, Garantismo - Estúdios sobre el pensamento jurídico de Luigi Ferrajoli. Madrid:Editorial Trota, 2005

[32] SARLET. Ingo Wolfgang. Constituição, Proporcionalidade e Direitos Fundamentais: O Direito Penal entre a Proibição de Excesso e de Insuficiência. São Paulo: Editora Unesp, 2002.

[33] STRECK, Lênio. Da proibição de excesso à proibição de proteção deficiente de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais. Porto Alegre. Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica, 2004.

penal têm eficácia comprovada na redução da sonegação de tributos. Considerando que a análise proporcional não deve apenas contemplar os benefícios econômicos, mas também garantir a adequada responsabilização, questiona-se se tais dispositivos, ao centrarem-se exclusivamente no pagamento do débito são verdadeiramente proporcionais, levando em conta a complexidade e as ramificações dos crimes fiscais.

Em síntese, a inconstitucionalidade dos dispositivos restou demonstrada ante a violação aos princípios constitucionais, como a proibição de insuficiência, a proporcionalidade e a garantia de uma justiça retributiva. A discussão abre espaço para reflexões mais profundas sobre a eficácia do sistema penal, a necessidade da proteção dos direitos fundamentais e o papel do Estado na promoção de uma sociedade justa e solidária.

2.4.3 A DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NA ADI 4273 E SEUS FUNDAMENTOS

A decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4273[34] representa um importante marco no tratamento de crimes contra a ordem tributária no Brasil. Ela se concentra nas implicações constitucionais relacionadas à suspensão da pretensão punitiva estatal e à extinção da punibilidade no contexto de crimes fiscais. A análise do STF dessas questões fornece diretrizes cruciais para a compreensão da relação entre o sistema penal tributário e o pagamento de débitos fiscais.

Os argumentos utilizados pelo Supremo Tribunal Federal na referida decisão demonstram reflexão sobre as medidas de despenalização previstas na legislação brasileira. O tribunal enfatizou a necessidade de considerar o uso da ameaça penal como última medida no contexto de crimes tributários. Isso se baseia na premissa de que a extinção da punibilidade por meio da reparação do dano ao erário - seja por meio do pagamento integral dos débitos ou por parcelamento - reflete uma escolha legislativa que tem sido uma constante no ordenamento jurídico do país. A prevalência do interesse do Estado na arrecadação de tributos, essenciais para cumprir suas obrigações, se sobrepõe à aplicação de sanções penais, demonstrando a relevância da arrecadação para a consecução dos fins públicos.

Noutro giro, o tribunal enfatizou a natureza do bem jurídico protegido pelos institutos legais. Ao considerar o erário como um patrimônio metaindividual que vai além dos interesses da Fazenda Pública, a decisão ressalta que a proteção ao erário é uma questão que

[34] Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4273, Brasília, DF; STF [2023]

afeta a sociedade como um todo.Sendo assim, a extinção da punibilidade não é apenas uma estratégia de arrecadação, mas também um meio de assegurar que o interesse público seja protegido e que os recursos públicos sejam restaurados.

A conciliação dessas medidas com os objetivos fundamentais da República, conforme estabelecido na Constituição Federal[35], é outro ponto enfatizado na decisão. Essas medidas contribuem para a erradicação da pobreza, a redução das desigualdades sociais e a promoção do bem estar dos jurisdicionados. Ao incentivar a regularização de débitos fiscais, elas têm um impacto direto na busca por esses objetivos fundamentais.

De mais a mais, a decisão destaca a relevância do princípio da proporcionalidade e da intervenção mínima do direito penal[36]. Segundo o órgão, a sanção penal deve ser aplicada apenas quando as medidas administrativas se mostrarem insuficientes para proteger o bem jurídico tutelado, isso garante que a liberdade, a propriedade e a livre iniciativa dos contribuintes sejam preservadas sempre que possível.

Em última análise, denota-se que o Supremo Tribunal Federal se convenceu que a manutenção da extinção da punibilidade ante ao ressarcimento ao erário e a suspensão da persecução penal ante o parcelamento do débito fiscal estabelecem um equilíbrio entre a necessidade do Estado de arrecadar tributos e a garantia de que a sanção penal seja uma medida excepcional. Segundo o Supremo, ela orienta o sistema penal tributário brasileiro, promovendo a justiça, a eficiência e a proteção do erário público.

2.4.4 CRÍTICAS À DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE NA ADI 4273

A decisão recente do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4273[37], que versa sobre a extinção da punibilidade nos crimes tributários mediante o pagamento da dívida, ao ser submetida à uma análise detida, é digna de críticas substanciais, especialmente, quando analisada à luz das funções do Direito Penal.

Claus Roxin, ao destacar a função subsidiária do Direito Penal, ressalta que sua intervenção deve ocorrer somente quando outros ramos do ordenamento jurídico se mostram insuficientes para a proteção dos bens jurídicos[38]. A decisão do STF, ao vincular diretamente a extinção da punibilidade ao pagamento da dívida, desconsiderou a ineficácia dos demais ramos

[35] BRASIL. [Constituição(1988)].

[36] "O poder punitivo do Estado deve estar regido e limitado pelo princípio da intervenção mínima. Com isto, quero dizer que o Direito Penal somente deve intervir nos casos de ataque muito graves aos bens jurídicos mais importantes. As perturbações mais leves do ordenamento jurídico são objeto de outros ramos do direito". (Muñoz Conde, Francisco. Introducción al derecho penal, p. 59-60)

[37] Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4273, Brasília, DF; STF [2023]

[38] ROXIN, Claus. *Estudos de Direito Penal*. Tradução: Luís Greco. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

do direito para a efetiva proteção do sistema tributário, que, como abordado anteriormente, é fundamental para o Estado e a promoção de políticas públicas.

Ademais, a decisão ignora a função preventiva geral[39] e especial[40] da pena, que busca dissuadir potenciais infratores e proteger a sociedade como um todo e evitar a reiteração na prática delituosa, respectivamente. A simples extinção da punibilidade com o pagamento da dívida promove um cenário em que agentes econômicos percebem a penalidade como um custo admissível, enfraquecendo, assim, o papel que a sanção penal deve desempenhar para o controle social.

A função ressocializadora da pena[41] também foi negligenciada na decisão, ora vergastada. Ao simplificar o processo de extinção da punibilidade apenas com o pagamento da dívida, deixa de considerar a necessidade de promover a ressocialização do infrator. Uma abordagem mais abrangente deveria levar em consideração fatores como a colaboração do infrator com as investigações, a reparação do dano causado e o reconhecimento da culpa, aspectos que contribuem para a reintegração do increpado à sociedade.

De mais a mais, denota-se que a função retributiva da pena também foi posta em xeque. A decisão promove uma sensação de impunidade, minando a confiança nos órgãos de justiça. A necessidade de punição proporcional ao ilícito cometido não pode ser subestimada, e uma decisão que despreza o Direito Penal dessa forma ignora esta imprescindível função da sanção penal.

---

[39] "É considerada a genuína prevenção. Opera etiologicamente, é dizer, orienta-se às causas do delito para neutralizá-lo antes que o problema se manifeste [...] Como é possível derivar do conceito, trata-se de prevenção direcionada a todos os cidadãos com o objetivo de impedir a origem do crime desde suas raízes. Mais ainda, a prevenção primária concretiza um modelo proativo para a evitação do crime. Não por outra razão, ela é predominantemente realizada por meio de políticas econômicas, sociais, culturais, família e controle social e formal". (VIANA. Eduardo. Criminologia.6.ed.Rev.atual.e ampl.Salvador:JusPODIVM, 2018, p. 392).

[40] "A execução do programa de prevenção especial ocorre em dois processos simultâneos, pelos quais o Estado espera evitar crimes futuros do condenado:por um lado, a prevenção especial negativa de neutralização (ou inocuização) do condenado, consiste na incapacidade para praticar novos crimes durante a execução da pena; por outro lado, a prevenção especial positiva de correção (ou ressocialização) do condenado, realizada pelo trabalho de psicólogos , sociólogos, assistentes sociais e outros funcionários da ortopedia moral do estabelecimento penitenciário - segundo a forma antiga : *punitur, ne peccetur". (*SANTOS,Juarez Cirino dos. Direito Penal. Parte Geral. 9ª ed. São Paulo: Tirantlo Blanch. 2020, p. 434).

[41] "[...] servindo a pena exclusivamente a fins racionais e devendo possibilitar a vida humana em comum e sem perigos, a execução da pena apenas se justifica se prosseguir esta meta na medida do possível, isto é, tendo como conteúdo a reintegração do delinquente na comunidade. Assim, apenas se tem em conta uma execução ressocializadora. O facto da idéia de educação social através da execução da pena ser de imediato tão convincente, deve-se que nela coincidem prévia e amplamente os direitos e deveres da coletividade e do particular, enquanto na cominação e aplicação da pena eles apenas se podem harmonizar através de um complicado sistema de recíprocas e limitações ROXIN,Claus. Problemas Fundamentais de Direito Penal. 1ªed. São Paulo. Veja. 1996 p. 40).

Noutro giro, Afonso destaca a importância de uma resposta penal proporcional à gravidade nos crimes tributários[42]. No entanto, a decisão do STF desconsidera a necessidade de uma análise mais profunda, comprometendo a proporcionalidade da resposta penal. Essa simplificação resulta em uma aplicação desigual da justiça, notadamente quando em comparação aos delitos praticados pela parcela da sociedade mais vulnerável.

Sarlet contribui para a crítica ao enfatizar que a proporcionalidade deve não apenas evitar excessos, mas também garantir uma proteção adequada à sociedade[43]. Tecida a consideração, ao permitir a extinção da punibilidade sem considerar outros elementos essenciais, compromete essa fundamental proteção. Ignorar, por exemplo, a intenção do infrator e as circunstâncias que envolvem o crime resulta em uma resposta penal inadequada, que não cumpre sua função preventiva e reeducadora.

Outrossim, Silva destaca preocupações relacionadas à seletividade do sistema penal tributário. A disparidade no tratamento entre diferentes estratos sociais é uma inquietação válida, pois a decisão, ao simplificar a extinção da punibilidade mediante, apenas, ao pagamento da dívida, inadvertidamente cria um sistema que beneficia as classes mais abastadas. A possibilidade de quitar as dívidas tributárias sem enfrentar plenamente as consequências penais promove o agravamento das desigualdades sociais. Além disso, a manutenção dos institutos no nosso ordenamento jurídico desestimula os esforços para coibir esses delitos, deixando o aparato estatal ainda mais vulnerável à prática irresponsável e deliberada da sonegação fiscal.

Ante tudo quanto exposto, é imperioso concluir que, o julgado desrespeita os princípios fundamentais do Direito Penal. A falta de uma análise mais aprofundada, a possível seletividade social e os riscos de manter o bem jurídico aderido a uma proteção inadequada e ineficiente são questões que demandam revisão e reflexão. Este artigo, ao articular tais críticas, visa contribuir para um debate construtivo que promova a justiça, a efetividade, a equidade e, principalmente, a proporcionalidade no sistema penal tributário brasileiro.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Aprofundando-nos na complexidade da legislação de crimes tributários, especialmente, diante da recente decisão na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4273,

[42] AFONSO, Thadeu José Piragibe. O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris. 2012.
[43] SARLET. Ingo Wolfgang. Constituição, Proporcionalidade e Direitos Fundamentais: O Direito Penal entre a Proibição de Excesso e de Insuficiência. São Paulo: Editora Unesp, 2002.

é inegável a relevância do debate sobre a extinção da punibilidade vinculada ao ressarcimento ao erário. A análise crítica dos dispositivos legais, das decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) e das críticas doutrinárias, proporciona uma visão abrangente dos desafios inerentes à interseção entre a necessidade de arrecadação e a aplicação justa e proporcional da sanção penal,

A legislação atual, ao permitir a extinção da punibilidade mediante o adimplemento do débito, reflete uma escolha do poder legislativo que visa conciliar a vital arrecadação de tributos com a preservação de direitos fundamentais. A decisão do Supremo, ao validar esses dispositivos, reconhece a importância crucial da arrecadação para a consecução dos fins públicos, enquanto destaca a necessidade de evitar excessos no âmbito do direito penal.

No entanto, as críticas apresentadas não podem ser ignoradas. A simplicidade da extinção da punibilidade baseada unicamente no pagamento da dívida fiscal levanta preocupações significativas. A percepção de impunidade prejudica a confiança na justiça e enfraquece a função preventiva e ressocializadora da pena. A ausência de considerações sobre a intenção do infrator e as circunstâncias específicas do delito contribuem para essa lacuna.

A seletividade do sistema penal tributário também é um ponto de destaque nas críticas. A disparidade no tratamento entre diferentes estratos sociais, evidenciada pela possibilidade de quitar as dívidas tributárias sem enfrentar plenamente as consequências penais levanta preocupações de particular relevância acerca das desigualdades sociais e a eficácia do sistema em coibir delitos fiscais.

A decisão do STF na ADI 4273 representa um equilíbrio delicado entre a necessidade de arrecadação e a preservação dos princípios do direito penal e constitucional. Nesse ínterim, as críticas apresentadas ressaltam a necessidade premente de revisão.

Esse debate construtivo visa não apenas aprimorar a harmonia entre a aplicação da lei e os princípios constitucionais e penais, mas também promover uma abordagem mais justa, efetiva e equitativa do sistema penal tributário brasileiro. O futuro desse cenário dependerá de discussões contínuas e reformas que possam responder apropriadamente às demandas por justiça e proporcionalidade.

REFERÊNCIAS

AFONSO, Thadeu José Piragibe. *O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 52.

BRASIL. *Lei n.º 8.137/1990*, de 27 de dezembro de 1990. Dispõe sobre os delitos tributários. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 1990.

BRASIL. *Lei n.º 10.684*, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre o parcelamento de débitos tributários e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2003.

CARBONELL, Miguel. *La garantía de los derechos sociales en la Teoría de Luigi Ferrajoli. In: La Teoría General del Garantismo: rasgos principales*, In: Carbonelli, Miguel y Salazar, Pedro, Garantismo - Estudios sobre el pensamiento jurídico de Luigi Ferrajoli. Madrid: Editorial Trotta, 2005.

CASTRO, Lola Aniyar de. *Criminologia da Liberação*. Rio de Janeiro: Revan, 2006, v. 10, p. 67-88.

EISELE, Andréas. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Dialética, 2002, p. 18.

FERREIRA, Roberto dos Santos. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 26.

FONSECA, José Carlos. *Reforma do Processo Penal e Criminalidade Organizada*. In: PALMA, Maria Fernanda (Coord.). Jornadas de Direito Processual Penal e Direitos Fundamentais. Coimbra: Almedina, 2004.

GOMES, Luiz Flávio. *Sobre a impunidade da macro-delinquência econômica desde a perspectiva criminológica da teoria da aprendizagem*. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo, Revistas dos Tribunais, v. 3, n. 11, p. 166, jul/set. 1995, p. 100.

GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coordenadores). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189.

JALIL, Maurício Schaun. *Criminalidade econômica e as novas perspectivas de repressão penal.*

MACPHERSON, C. B. *Ascensão e Queda da Justiça Econômica e Outros Ensaios*. Tradução de Luiz Alberto Monjardim. São Paulo: Paz e Terra, 1991, p. 19.

RODRIGUES, Anabela Miranda. *Contributo para a Fundamentação de um Discurso Punitivo em Matéria Fiscal, Temas de Direito Penal Econômico.* S.l: Ed. Revista dos Tribunais, 2000. p. 181, apud FERREIRA, Roberto dos Santos. Crimes Contra a Ordem Tributária. 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 26.

ROXIN, Claus. *Estudos de Direito Penal.* Tradução: Luís Greco. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

ROXIN, Claus. *Problemas Fundamentais de Direito Penal.* 1ª ed. São Paulo: Veja, 1996. p. 40.

RIGHI, Esteban. *Derecho Penal Econômico Comparado*. Madrid: Derecho Reunidas, 1991. p. 12, apud EISELE, Andréas. Crimes Contra a Ordem Tributária. 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Dialética, 2002, p. 18.

SBARDELOTTO, Fábio Roque. *Direito Penal e Estado Democrático de Direito: Perspectivas (Re)legitimadoras.* p. 100.

SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito Penal. Parte Geral.* 9ª ed. São Paulo: Tirantlo Blanch, 2020. p. 434.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Constituição, Proporcionalidade e Direitos Fundamentais: O Direito Penal entre a Proibição de Excesso e de Insuficiência*. São Paulo: Editora Unesp, 2002.

STRECK, Lênio. *Da proibição de excesso à proibição de proteção deficiente de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais. Porto Alegre. Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, 2004.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4273. Brasília, DF: STF, 2023.

VIANA, Eduardo. *Criminologia*. 6. ed. Rev. atual. e ampl. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 392.