

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: SUPERAÇÃO DO MODELO PENAL CLÁSSICO-LIBERAL.

Louisianne Paskalle Solano Maia¹
Sandresson de Menezes Lopes²

RESUMO

A criminalidade contemporânea vem atingindo bens jurídicos que ultrapassam a esfera do indivíduo singularmente considerado. Os crimes tributários prejudicam uma esfera de direitos metaindividuais de alto grau de reprovabilidade. O atual modelo de Direito Penal possui base clássica e não acompanha nem combate efetivamente a complexidade desses crimes. É preciso iniciar uma reflexão sólida acerca do tema, de modo que se crie uma base principiológica para abarcar essas situações. Nesse artigo, tais crimes serão tratados na perspectiva da superação do modelo penal clássico no combate a essa criminalidade levando em conta os apontamentos da doutrina e da jurisprudência ligadas ao tema.

Palavras-chave: Crimes Tributários, Modelo Penal Clássico, Direito Penal Tributário.

ABSTRACT

Crime has reached contemporary legal interests beyond the sphere of the individual singularly considered. The tax crimes affect a sphere of right metaindividual high degree of fail. The current model of criminal law has basic classical and neither monitors nor the complexity effectively combat these crimes. You must initiate a solid reflection on the subject, so that you create aprincipled basis to cover these situations. In the article, these crimes will be treated in the perspective of overcoming the conventional criminal model in combating this crime taking into account the notes of the doctrine and jurisprudence on the matter.

Keywords: Tax Crimes, Classic Model Criminal Law, Criminal Tax.

¹ Estudante do Curso de Direito da FARN e servidora do TRE-RN. E-mail: louisirn@hotmail.com.

² Orientador, professor da FARN. E-mail: sandresson1@hotmail.com

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A sociedade se organiza em uma dinâmica de um presumível respeito às normas sociais, instituídas pelos próprios membros do grupo para garantir uma vida tranqüila e segura. Para tanto, o Direito Penal surge como uma das formas de controle social formal. Em que pesem, existir formas de controle social informal como a casa, a escola, dentre outras.

A realidade é complexa: infinita e não demarcada, requer cortes que dão início e fim ao exercício da atividade cognoscitiva, afirma Carvalho (2009). O recorte desse estudo está ligado aos crimes contra a ordem tributária e o modelo de Direito Penal iluminista de inspiração liberal, sobre o qual convivemos que urge superação.

Os crimes contra a ordem tributária ou práticas fraudulentas definidos nos arts. 1.º e 2.º da Lei n.º 8.137/90 (BRASIL, 1990) que visam reduzir, retardar ou suprimir a cobrança dos tributos possuem o seu tipo legal delimitado por esta legislação específica, mas somente estarão definitivamente constituídos por meio de procedimento administrativo no qual se deva garantir a aplicação dos princípios da legalidade e da ampla defesa, inclusive com a discussão sobre a regularidade da constituição deste crédito e com a garantia de duplo grau. Além da citada Lei n.º 8.137/90 (BRASIL, 1990), outras normas rondam o tema e serão devidamente abarcadas nesse estudo.

Esse tipo de legislação surgiu após a Constituição Federal de 1988, quando se pensou na idéia de proteção a bens jurídicos que ultrapassavam a esfera do individuo singularmente considerado.

Hoje é necessário que tenhamos cuidado não apenas com aquela criminalidade que salta aos nossos olhos como agressões a vida, ao patrimônio, aos valores, àquela, cuja vítima é facilmente identificada e que o sistema penal atual possui rápida resposta, mas principalmente há de se cuidar de uma criminalidade que causa enormes prejuízos ao Estado e à sociedade, àquela, cuja vítima muitas vezes é difusa, as ações são complexas e se revestem de aparente licitude.

Há uma denuncia de um modelo de Direito que não está apto a resolver disputas que envolvam direitos metaindividuais. Isso pode ser percebido na passagem abaixo:

Assim, a partir disso, pode-se dizer que, no Brasil, predomina-prevalece (ainda) *o modo de produção* de Direito instituído-forjado para resolver disputas interindividuais, ou, como se pode perceber nos manuais de Direito, disputas entre Caio e Tício ou onde Caio é o agente-autor e Tício (ou Mévio), o réu-vítima. Assim, se Caio (*sic*) invadir (ocupar) a propriedade de

Tício (*sic*) ou Caio (*sic*) furtar um botijão de gás ou o automóvel de Tício (*sic*), é fácil para o operador do Direito resolver o problema. No primeiro caso a resposta é singela: esbulho, passível de imediata reintegração de posse, mecanismo jurídico de pronta e eficaz atuação, absolutamente eficiente para os Direitos Reais de garantia. No segundo caso, a resposta é igualmente singela: é furto (simples, no caso de um botijão; qualificado, com uma pena que pode alcançar oito anos de reclusão, se o automóvel de Tício (*sic*) for levado para outra unidade da federação). (Streck, 2007, p.34)

Continua Streck (2007, p.35) em sua denúncia quando aponta que os crimes do colarinho branco (estando aí incluídos os crimes contra a ordem tributária) possuem números alarmantes, quais sejam, dos 682 casos estudados em uma pesquisa realizada pela Procuradoria da República, apenas 5 resultaram em condenações, e desses, nenhum foi pra cadeia.

O professor Luiz Flávio Gomes (2011) diz que os crimes tributários estão dentro da chamada macodelinquência econômica que causam graves danos a vítimas concretas e difusas. Esse tipo de crime possui alto teor de impunidade decorrente de diversos fatores, tais como a complexidade do mundo organizacional que confere aparência de licitude aos fatos, o distanciamento entre autor e vítima, a reação social que não é tão ostensiva como nos clássicos roubos, estupros e homicídios. O autor normalmente tem prestígio e influência longe daquela imagem do criminoso lombrosiano, a falta de estrutura na Administração da Justiça e a legislação que possui inspiração iluminista que reflete a proteção da classe que a elaborou.

No Brasil não há uma base principiológica acerca do devido tratamento a ser dado aos delitos criminais em matéria tributária. A base penal da Constituição e da legislação infra-constitucional é de um Direito Penal Clássico (liberal). Em se tratando de crimes tributários saímos de uma concepção puramente liberal e passamos para um Direito Penal mais contemporâneo. A legislação em matéria tributária muda constantemente e traz privilégios para esses tipos-penais, o que faz o judiciário ser um cobrador de tributos, esvaziando a sua função jurisdicional penal de conter novas condutas semelhantes.

Para entender tão tortuoso campo do Direito, que faz parte do âmbito penal-tributário, passaremos pelos modelos de Direito Penal e seus contextos históricos, a doutrina da administrativização se contrapondo a doutrina da judicialização, a extinção da punibilidade em matéria penal que traz a prova de que falta base principiológica na legislação penal-tributária, o pensamento da jurisprudência e por fim as conclusões a que se chegam em relação ao tema da superação do modelo penal clássico para lidar com a criminalidade macroeconômica, em especial, a criminalidade que pratica crimes contra a ordem tributária.

2 MODELOS DE DIREITO PENAL

Não se pode falar em superação de um Modelo Penal Clássico, sem antes entender que modelos (escolas) permeiam o Direito Penal.

O Direito Penal é, para o classicismo, um sistema dogmático baseado sobre conceitos essencialmente racionalistas. O Jusnaturalismo que professam fez com que deduzissem o sistema penal de certos dogmas dos quais extraem as restantes proposições. Os clássicos tiveram primeiro que delinear o “objeto” do Direito penal (que é o Direito Natural) para depois se extrair as premissas básicas do sistema penal.

Os postulados fundamentais apresentados pela Escola Clássica são, estruturalmente, dois, afirma Bianchini (2009, p. 83):

(a) a concepção transcendental do Direito, cujo módulo imutável (cuja base) é a lei natural, sendo o delito um conceito meramente jurídico; e (b) o princípio do livre arbítrio do homem (o homem possui auto-determinação), com a conseguinte concepção da pena como retribuição do ato culpável e moralmente reprovável.

Para Garcia-Pablos de Molina (1999, p. 315) pode-se falar, de qualquer modo, de uma criminologia clássica ou, se se preferir, de uma teoria da criminalidade da Escola Clássica, embora ela ofereça uma imagem da criminalidade “administrativa e legal”, acrítica, formalista, despreocupada com os problemas capitais.

Na Escola Clássica o que importa é o fato delituoso, depois a pessoa do autor. O homem concreto dá lugar ao homem abstrato. Para os clássicos, o delinquente é o sujeito ativo do delito, uma abstração. Bianchini (2009, p. 84) diz que a contribuição da Escola Clássica pertence mais ao âmbito da Penologia que ao estritamente criminológico. Em suma, enfrenta demasiadamente tarde o problema criminal, limita-se a responder ao comportamento delituoso com uma pena justa, proporcional e útil, mas não se interessa pela sua gênese nem tenta preveni-lo ou a ele antecipar-se.

As críticas dirigidas a essa Escola estão ligadas ao seu método racionalista e abstrato, que certamente não corresponde às necessidades de prevenção de uma sociedade afetada por transformações constantes.

O Positivismo, que é a escola seguinte, possui a missão histórica de lutar contra o delito por meio de um conhecimento científico de suas causas, com a finalidade de proteger a ordem social, aliás, mais precisamente a nova ordem social da nascente burguesia industrial.

Dentre as premissas filosóficas do positivismo apontadas por Bianchini (2009, p. 90), temos o utilitarismo, o cientificismo e racionalismo que aproximam a filosofia positivista do iluminismo. Ambas parecem compartilhar, ademais, uma mesma fé na ciência e no progresso.

É nesse sentido que os dogmas positivistas são apresentados por Bianchini (2009, p. 90):

(a) a subordinação dos fenômenos sociais às inflexíveis leis da natureza, isto é, o permanente submetimento da imaginação à observação; (b) a natureza relativa do espírito positivo e (c) a previsão racional que se pode fazer a partir das leis positivas.

Por sua orientação garantista, a Escola Clássica acatava a definição legal do delito. Os positivistas, pelo contrário, entendem que a essência do crime não se esgotava na violação da norma jurídica. E esforçam-se em elaborar um conceito natural de delito, de base sociológica, como sinônimo de comportamento “anti-social”, de agressão às condições essenciais de convivência.

É nessa escola que encontramos o paradigma a ser superado – que pode ser denominado de liberal-individualista-iluminista – compõe-se de tudo o que a tradição liberal-iluminista nos legou: direito penal para ser utilizado no combate às condutas lesivas ao indivíduo e ao seu patrimônio individual, questão que igualmente está presente nos demais ramos do direito. Daí a crise: o direito (em especial o penal), preparado para resolver condutas inter-individuais.

A Escola Italiana, por sua vez, que é conhecida como escola crítica, acolhe o princípio da responsabilidade moral e conseqüente distinção entre imputáveis e imputáveis, mas não aceita que a responsabilidade moral fundamente-se no livre arbítrio, substituindo-o pelo determinismo psicológico: o homem é determinado pelo motivo mais forte, sendo imputável quem tiver capacidade de se deixar levar pelos motivos, assim afirma Bitencourt (2009, p. 61).

A Escola Alemã surge em seguida, em um movimento conhecido como escola de política criminal ou escola sociológica alemã. As principais características dessa escola foram sintetizadas por Bitencourt (2009, p. 62):

(a) adoção do método lógico-abstrato e indutivo-experimental – o primeiro para o direito penal e o segundo para as demais ciências criminais. Prega a

necessidade de distinguir o Direito Penal das demais Ciências Criminais, tais como: Criminologia, Sociologia, Antropologia, etc; (b) distinção entre imputáveis e imputáveis. O fundamento dessa distinção, contudo, não é o livre arbítrio, mas a normalidade de determinação do indivíduo. Para o imputável a resposta penal é a pena, e para o perigoso, a medida de segurança, consagrando o chamado duplo binário; (c) o crime é concebido como fenômeno humano social e fato jurídico – embora considere o crime um fato jurídico, não desconhece que, ao mesmo tempo, é um fenômeno humano e social, constituindo uma realidade fenomênica; (d) função finalística da pena – a sanção distributiva dos clássicos é substituída pela pena finalística devendo ajustar-se a própria natureza do delinquente. Mesmo sem perder o caráter retributivo, prioriza a finalidade preventiva, particularmente a prevenção especial; (e) eliminação ou substituição das penas penas privativas de liberdade de curta duração – representam o início da busca incessante de alternativas às penas privativas de liberdade de curta duração, começando efetivamente a desenvolver uma verdadeira política criminal liberal.

A Escola Técnico-Jurídica se apresenta como uma corrente de renovação metodológica que procurou restaurar o critério propriamente jurídico da ciência penal. As características são apresentadas por Bitencourt em seu Tratado de Direito Penal (2009, p. 62):

(a) o delito é pura relação jurídica, de conteúdo individual e social; (b) a pena constitui uma reação e uma consequência do crime (tutela jurídica), com função preventiva geral e especial, aplicável aos imputáveis; (c) a medida de segurança – preventiva – deve ser aplicável aos imputáveis; (d) responsabilidade moral (vontade livre); (e) método técnico jurídico e (f) recusa o emprego da filosofia no campo penal.

A Escola Correcionalista aparece na Alemanha em 1839, mas encontra na Espanha seus principais seguidores. Segundo Bitencourt (2009, p. 65), para os correcionalistas, o delinquente é um ser anormal, incapaz de uma vida jurídica livre, constituindo-se, por isso, em um perigo para a convivência social, sendo indiferente a circunstância de tratar-se ou não de imputável. Como se constata, não dá nenhuma relevância ao livre arbítrio.

Dentre as características apontadas por Bitencourt (2009, p. 65), temos:

(a) a pena idônea é a privação de liberdade, que deve ser indeterminada; (b) o arbítrio judicial deve ser ampliado em relação a individualização da pena; (c) a função da pena é de uma verdadeira tutela social; (d) a responsabilidade penal como responsabilidade coletiva, solidária e difusa.

Nenhuma dessas escolas apresenta uma solução de superação do modelo penal iluminista para o Brasil, país de modernidade tardia.

Vejamos que a modernidade trouxe promessas que não foram cumpridas, ao menos, não aqui no Brasil. Bianchini (2009, p.78) apresenta os pilares que essa modernidade prometia em termos de política criminal: leis claras e simples; predomínio da liberdade da razão sobre o obscurantismo; exemplar funcionamento da justiça (livre de corrupções); recompensas ao cidadão honesto; elevação dos níveis culturais e educacionais do povo.

Se tais promessas, não foram cumpridas, significa que a modernidade sequer chegou ao país, o que dificulta a transição para um modelo que proteja bens jurídicos supra-individuais.

Carlos Henrique Pereira de Medeiros (2011) faz um alerta em relação ao Direito Penal que ao se expandir para cumprir os ideais prevencionistas, norteados pelo ideal dos riscos, tal matéria se viu diante de dilemas estruturais internos, uma vez que esses novos campos demandavam um atuar completamente distinto de seus mecanismos. Deste modo, o arcabouço principiológico fundamental do Direito Penal tradicional passou a ser redesenhado para que surgisse um “Direito Penal do Risco”, um idéia de Direito Penal eficiente no combate preventivo aos novos riscos, altamente punitivista e flexionador, dos princípios e pressupostos de garantias de liberdade fundamentais do que se pode chamar “Direito Penal Clássico” (uma contraposição à concepção ideal do “Direito Penal de riscos”).

O Modelo Clássico-liberal defende situações que são inadmissíveis quando se pensa em tutela de bens que extrapolam a figura do indivíduo singularmente considerado, isso é facilmente percebido na denúncia de Streck (2011):

Passados mais de dois séculos, ainda é possível perceber as conseqüências desse período: em pleno modelo formal de Estado Democrático de Direito, a Constituição brasileira de 1988 ainda é vista como uma “mera carta de intenções”. Com efeito, muito embora tenhamos calcado nosso constitucionalismo no modelo norte-americano, mormente no que tange ao controle (difuso) de constitucionalidade, na prática seguimos (cada vez mais) a vertente do constitucionalismo resultante da revolução burguesa de 1879, dando-se maior valor aos códigos do que à Constituição...! **Talvez isto explique o nível de sonegação de tributos no País e o tipo de tratamento que é dado pelo direito penal (portanto, do Estado) a esse crime, o que faz com que seja mais grave furtar um botijão de gás do que sonegar um milhão de reais! Isto para dizer o mínimo! (grifos nossos).**

3 ADMINISTRATIVIZAÇÃO VERSUS JUDICIALIZAÇÃO

Há duas correntes que rodeiam o tema dos crimes tributários, são elas a administrativização que entende que tais demandam deveriam exaurir-se na via administrativa e a da judicialização que de maneira diversa entende que o judiciário deve sim ser chamado a resolver tais lides.

3.1 Doutrina da Administrativização

Com os novos delitos surgindo a partir dessa sociedade contemporânea, houve consequentemente aumento dos tipos-penais, muito embora se apresentem com menos rigor e com mais penas alternativas. Este fato decorre da administrativização e da implementação de acordos no âmbito do processo penal, onde as penas privativas de liberdade são substituídas por penas alternativas, como restritivas de direito e de multa.

Roxin (1976) prevê o fim da pena privativa de liberdade e sua substituição por penas alternativas, pois com o aumento da criminalidade e dos dispositivos penais se chegará a um ponto em que será inviável, econômica e politicamente, para o Estado mantê-la. Argumenta o autor que nos últimos anos a Alemanha tem aumentado consideravelmente a aplicação da multa ao invés da prisão, pois o Estado demonstra sua reprovação aos crimes não pela intensidade da sanção e sim pela simples prevenção.

O caráter de gestor de riscos e de problemas sociais que assume o Direito Penal na sociedade do risco o distancia do seu núcleo clássico, ou seja, do homicídio cometido por um autor individual. Os delitos decorrentes da globalização, a chamada macrocriminalidade, como a criminalidade econômica e organizada, terrorismo, tráfico de armas e pessoas, exigem um caráter de prevenção e praticidade do Direito Penal, o qual passa a ter um âmbito supranacional e unificado.

Essa idéia de Roxin (1976) é uma das bases da administrativização para aqueles que a defendem em matéria de delitos tributários.

Nas palavras de Miguel Reale Junior (2004, p. 21-22):

A administrativização do Direito Penal torna a lei penal um regulamento, sancionando a inobservância a regras de conveniência da Administração Pública, matérias antes de cunho disciplinar. No seu substrato está a concepção pela qual a lei penal visa antes a 'organizar' do que a proteger, sendo, portanto, destituída da finalidade de consagrar valores e tutelá-los. Diversamente, em um Estado de Direito Democrático, a configuração penal

– por se constituir na forma mais gravosa de interferência, com custos elevados ao infrator e também à sociedade – deve se ater aos fatos que atinjam valores por via de uma conduta efetivamente lesiva destes valores. A intervenção penal deve ser aquela necessária, como único meio, forte, mas imprescindível, para a afirmação do valor violado, e para a sua proteção, visando à manutenção da paz social.

O sentido aqui traçado por Reale (2004) ainda é de *ultima ratio*, portanto, não abarcaria os crimes de perigo, como podemos citar os delitos de ordem tributária. Esses tipos penais, para ele, poderiam ficar restritos à esfera administrativa.

Paulo Silva Fernandes (2001, p.53) pondera que o direito penal, ao tornar-se simbólico, “arrisca-se a fugir do direito penal”, posto que ao se relativizar, politizar ou administrativizar, buscará referenciais diversos dos seus para conseguir maior efetividade.

Silva Sanchez (2002, p. 305), por seu turno, aponta que tal função simbólica de início pode até ser benéfica, pois traz à população em geral uma sensação de segurança e efetividade. Contudo, a criminalização de condutas desprovidas de uma eficaz proteção a bens jurídicos certamente se mostrará ineficiente ao longo do tempo, acabando por levar o direito penal a uma situação de descrédito.

3.2 Doutrina da Judicialização

O valor simbólico do Poder Judiciário e a ineficiência das sanções aplicadas no âmbito administrativo (multas, por exemplo), fazem da Doutrina da Judicialização um caminho forte para o tratamento dos delitos de matéria tributária.

O descrédito da judicialização ocorre porque há uma crise no Direito, especificamente podemos citar o Direito Penal que ainda não conseguiu superar a sua forma clássica-liberal, que considerava o indivíduo de forma singular e agora não consegue aplicar as mesmas regras quando a tutela passa para o campos do supraindividual.

Luciano Nascimento em seu artigo: O Direito Penal Econômico Como Direito Penal da Empresa, traz a contribuição de Enrique Aftalion para enriquecer o assunto:

Quem forneceu contribuição inestimável para o Direito Penal Administrativo foi ENRIQUE AFTÁLION quando escreveu “a distinção entre as duas categorias é ontológica, tendo os seus pontos fundamentais assim resumidos: a) o delito ampara a justiça; a administração, o bem-estar público; b) o delito dirige-se contra bens juridicamente tutelados; a contravenção é desobediência a normas administrativas e, portanto, atinge os interesses da

Administração; c) a pena é marcada pelo seu sentido ético; a contravenção acarreta uma 'pena de ordem', um 'momento' em relação aos deveres para com a Administração, em função de critérios de oportunidade, o que se faz concluir por uma autonomia entre Direito Penal Administrativo e Direito Penal. (Nascimento, p.13)

Aftalion cria um moldura de Direito Penal Administrativo, separando as esferas Penal e Administrativa.

Os crimes tributários precisam ser punidos porque atingem bens jurídicos relevantes, quais sejam, a materialização das políticas públicas e a lesão à própria Administração Pública. Nesse sentido, é preciso manter esses delitos sobre a égide do Poder Judiciário como forma de evitar e coibir novas condutas.

Antes de se colocar em qualquer um dos lados dessas suas doutrinas, é preciso deixar claro que o problema está na falta de base penal em matéria de tutela de interesses supra individuais, inserido aí, os crimes tributários.

O Direito Penal brasileiro é de base clássica e precisa ser revisto de modo que se consiga fazer uma base teórica-principiológica para tratar esses crimes. Uma parte geral do Direito Penal contemporâneo, que diga ao intérprete da norma como ele deverá se posicionar naquele tipo de caso.

Não sendo dessa forma, caberá a doutrina ocupar o papel de fonte primária do Direito, o que não cabe. E é por isso, que discussão no âmbito de administrativização e judicialização ocupa a Academia e traz à tona a necessidade de reflexão pra essa matéria.

Seria temerário deixar os crimes tributários no estrito tratamento administrativo, uma vez que há histórico no Brasil de falta de efetividade nessa esfera, para migrarmos para esse modelo, a máquina administrativa precisaria ser reformulada para suportar a carga que assumiria. Enquanto isso não ocorre e enquanto não temos uma base na esfera penal contemporânea e considerando, as benesses dadas a essa criminalidade, vamos fazendo do judiciário o preposto do Rei, ou seja, o cobrador de tributos.

4 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE COM O PAGAMENTO: A PROVA DA FALTA DE BASE

O pagamento do tributo é um dos modos de extinção da relação jurídico-tributária, de acordo com o art. 156, I, da Lei n.º 5.172/66 (BRASIL, 1966) - Código Tributário Nacional. É a prestação que o devedor, ou alguém por ele, faz ao sujeito ativo, da importância

pecuniária correspondente ao débito tributário. Ocorre que esse pagamento pode ser possibilidade jurídica de impedimento da aplicação na norma penal tributária.

É possível identificar uma mudança legislativa constante em relação ao quesito extinção da punibilidade em razão do pagamento nos crimes contra a ordem tributária. Isso leva a crer que falta uma base principiológica nesse tema o que torna a norma muito vulnerável.

Vejamos a evolução do tema na perspectiva do direito positivado brasileiro.

O Art. 2º da Lei n.º 4.729/65 (BRASIL, 1965) prescrevia: “extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início na esfera administrativa ação fiscal própria”. O suporte fático que impedia a aplicação da norma penal tributária era a denominada denúncia espontânea da infração tributária, nos mesmos termos daquela prevista no art. 138 Lei n.º 5.172/66 (BRASIL, 1966) - Código Tributário Nacional. Outrossim, prescrevia o art. 14 da Lei n.º 8.137/90 (BRASIL, 1990): “se extingue a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denuncia”. Mas, tais disposições foram expressamente revogadas pelo art. 98 da Lei n.º 8.383/91 (BRASIL, 1991).

Com o advento da Lei n.º 9.249/95 (BRASIL, 1995), o legislador inseriu novamente, no sistema jurídico, um dispositivo que trata da extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributaria pelo pagamento do tributo devido. O art. 34 dispõe: “extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei n.º 8.137/90 (BRASIL, 1990) e na Lei n.º 4.729/65 (BRASIL, 1965), quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denuncia”.

E, posteriormente, a Lei. n. 9.983/00 (BRASIL, 2000), que inseriu no sistema penal os artigos. 168-A e 337-A tratou do tema da extinção da punibilidade em tais hipóteses penais, nos seguintes termos: “é extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa e efetua o pagamento das contribuições, importância ou valores e presta as informações devidas a previdência social, na forma devida, em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal”. (Art.168-A, § 2º) e “é extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma devida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal” (Art. 337-A, § 1º), retomando o suporte fático da denúncia espontânea como hipótese de extinção da punibilidade para os crimes tipificados no artigo 168-A.

É possível perceber que as normas vão alternando o momento limite do pagamento como causa extintiva da punibilidade, ora o início da ação fiscal, ora o recebimento da denúncia. Isso é mais visível ainda quando analisamos as normas que tratam do parcelamento dos débitos tributários.

A suspensão da pretensão punitiva do Estado, em decorrência do parcelamento da dívida tributária só foi positivada no ordenamento jurídico por meio do artigo 15 da Lei 9.964/00 (BRASIL, 2000), *in verbis*:

Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também:

I – a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei;

II – aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13.

§ 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

Ocorre que a partir da promulgação da Lei n.º 10.684/2003 (BRASIL, 2003), a extinção da punibilidade nos crimes tributários ganhou novo regramento. O dispositivo que trouxe a inovação foi o artigo 9º, *in verbis*:

Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

No aspecto normativo, referente à extinção da punibilidade, pelo pagamento, nos delitos fiscais, vige, hoje, ainda, a disposição do § 2º, do art. 9º, da Lei 10.684/03 (BRASIL,

2003), em que não há qualquer menção ao marco temporal do recebimento da denúncia. Deste modo, o sujeito ativo do crime tributário que, a qualquer momento, quitar a dívida fiscal fica livre da persecução penal e afasta uma eventual execução.

A Lei n. 11.941/09 (BRASIL, 2009), fruto da conversão da Medida Provisória n. 449/08, em seus artigos 67, 68 e 69, trouxe mais inovações sobre o tema. Senão vejamos o que prescrevem os dispositivos:

Art. 67. Na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia.

Neste artigo o legislador consignou que o Ministério Público não poderá apresentar a denúncia enquanto estiver ativo o parcelamento ultimado pelo contribuinte. Assim, os devedores que estão na iminência de serem denunciados, podem aderir ao parcelamento e, conseqüentemente, impediram com tal conduta que o Ministério Público os denuncie, enquanto estiverem adimplentes com as parcelas do acordo.

Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Para completar a celeuma legislativa, entrou em vigor a Lei n. 12.382/2011 (BRASIL, 2011). A norma prevê que a suspensão da pretensão punitiva referente aos delitos tributários somente ocorrerá se o pedido de parcelamento do débito for feito antes do recebimento da denúncia.

É visível a falta de base que a legislação tributária apresenta com suas mudanças recorrentes, restando para si um papel utilitarista como ratifica Hugo de Brito Machado.

Constitui hipocrisia negar que a criminalização do ilícito tributário tem inegável caráter utilitarista, pois, se a razão de ser da criminalização é compelir as pessoas ao pagamento, como de fato é, pagar o tributo com acréscimos legais satisfaz plenamente os objetivos da lei. (Machado, 2002, p.230)

A análise da extinção da punibilidade, pelo pagamento do tributo, nos crimes tributários, na concepção dos recentes avanços da nova Criminologia, auxilia em uma melhor compreensão da lógica do sistema penal atual. A criminalização do ilícito tributário e a construção da figura jurídica da extinção da punibilidade pelo pagamento refletem tanto interesses particulares materiais quanto interesses universais de ordem política e simbólica. O instituto ora analisado parece ser um sofisticado mecanismo de seleção criminal. Essa figura jurídica impede a chegada do autor do crime à prisão, deixando uma considerável margem para que sejam exploradas as funções políticas e simbólicas do Direito Penal Econômico.

5 A JURISPRUDÊNCIA NO TEMA E SUA RESPONSABILIDADE NA NÃO SUPERAÇÃO DO MODELO PENAL CLÁSSICO.

Se a legislação ligada ao tema dos crimes tributários se mostra extremamente confusa, a jurisprudência na matéria não poderia ser diferente. O Supremo Tribunal Federal (STF) entende que o parcelamento dos débitos fiscais não extingue a punibilidade, mas sim suspende tal punibilidade, vejamos (Supremo Tribunal Federal, 2007):

HABEAS CORPUS. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ADESÃO AO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL (REFIS). EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. NÃO COMPROVAÇÃO DE QUITAÇÃO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO PROGRAMA EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DAS PARCELAS DO FINANCIAMENTO. ORDEM DENEGADA. 1. É da jurisprudência da Corte o entendimento segundo o qual "[a] adesão ao Programa de Recuperação Fiscal - Refis não implica a novação, ou seja, a extinção da obrigação, mas mero parcelamento. Daí a harmonia com a Carta da República preceito a revelar a simples suspensão da pretensão punitiva do Estado, ficando a extinção do crime sujeita ao pagamento integral do débito" (RHC nº 89.618/RJ, Primeira Turma, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJ de 9/3/07). (grifos nossos).

O STJ afirma no julgado abaixo que o parcelamento extingue o débito tributário e no julgado seguinte aponta pelo entendimento consoante com o STF da suspensão da punibilidade:

DIREITO PENAL. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. LEI Nº 9.249/95. PARCELAMENTO DO DÉBITO ANTES DO RECEBIMENTO DA

DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. PAGAMENTO INTEGRAL. DESNECESSIDADE. 1. Conforme lição do Ministro Nilson Naves, relator do AgRg no REsp 784.080/PR, o tema referente à extinção da punibilidade com base no art. 34 da Lei nº 9.249/95 já foi, inúmeras vezes, discutido no Superior Tribunal, que entende firmemente no sentido de que, deferido o parcelamento de débitos pelo Instituto antes do recebimento da denúncia, extingue-se a pretensão punitiva do Estado, ainda que não haja seu pagamento integral. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no REsp 765499 / RS, Sexta Turma, Ministra Jane Silva (Desembargadora Convocada Do TJ/MG) (8145) DJe 09/06/2008). (Superior Tribunal de Justiça, 2008).

HABEAS CORPUS. DIREITO PENAL. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LEI Nº 10.684/03. ICMS. PARCELAMENTO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS ESTADUAIS. SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO. 1. A adesão ao Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, com o parcelamento de débitos oriundos da falta de recolhimento de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, mesmo se tratando de tributo de competência estadual, suspende a punibilidade do crime tipificado no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 (Lei nº 10.684/03, artigo 9º, caput). 2. Precedente do STF. 3. Ordem concedida. (HC 34288-RS Ministro Hamilton Carvalhido, 6ª Turma do STJ, DJ de 06.02.2006). (Superior Tribunal de Justiça, 2006).

Note-se que essas divergências, acontecendo inclusive na jurisprudência, denunciam essa necessidade de superação do modelo clássico que não dá uma resposta clara a esse tipo de criminalidade. O que contribui para impunibilidade diante desse tipo de crime.

Quanto ao tema da insignificância em matéria de crimes tributários, a jurisprudência do STJ firmou um entendimento, fixando o valor de R\$ 10.000,00 reais para afastar a tipicidade desses crimes, o que significa um avanço já que a persecução penal não faria sentido quando não se verifica efetivamente o dano ao erário, temos que o direito penal, como a *ultima ratio*, deve efetivamente se preocupar com as condutas efetivamente lesivas ao bem jurídico protegido.

O que se pode concluir, em termos de posicionamento jurisprudencial, é que o caminho da superação do modelo penal clássico fica extremamente dificultado quando a legislação não ajuda.

Mas, o Judiciário tem sua culpa e precisa quebrar o paradigma individual-liberal de suas decisões, conforme defendido abaixo por STRECK (2011):

Se por um lado, os direitos e garantias individuais afiançam um modelo de direito penal mínimo e praticamente não possuem qualquer função potencial como indício formal criminalizador, circunstância que se apresenta quase que irrefutável face à precisão dos enunciados que os positivam, por outro,

os direitos não individuais constitucionalizados, com formas lingüísticas um tanto quanto mais elásticas que os seus homônimos liberais, possuem uma potencialidade de indicação criminalizadora muito maior, ao permitirem um exercício hermenêutico que atribua sentido penal a valores profundamente relevantes para um redirecionamento da sociedade brasileira. Disso decorre uma perspectiva de construção de um modelo de direito penal não mais pautado pela intervenção mínima, mas, noutro sentido, como temos defendido, balizado por uma intervenção minimamente necessária à realização do Estado Democrático de Direito em um país de modernidade tardia como o Brasil.

Ainda que se pense em uma postura pró-ativa do Judiciário utilizando-se aí das mais modernas técnicas da hermenêutica contemporânea, não se pode ignorar o que está exposto pelo legislador, até porque a vontade do legislador tem mudado muito nesse tema, o que dificulta a formação de entendimentos uniformizados.

Quanto a jogar a culpa no legislativo, que de fato tem grande parte de responsabilidade nessa conta, não podemos esquecer que os micromecanismos de poder espalhados pela sociedade partilham dessa conta. Nesse sentido, Maia (2009, p. 421):

Falar em distribuição de responsabilidades é “repartir a conta” da promoção da efetividade dos Direitos Fundamentais para além do Estado. Quando um cidadão sonega impostos, compra um produto falsificado, usa do seu poder de influência para tirar privilégios, sejam eles de qualquer grau ou age com má fé, tem-se aí a efetiva participação da sociedade, somada à ineficiência da máquina pública, atuando juntos na promoção da não realização de Direitos Fundamentais.

Assim, não podemos colocar a culpa exclusiva no legislativo ou no judiciário, ou ainda, no executivo que esbanja ineficiência quando da aplicação dos recursos arrecadados, mas uma culpa concorrente com toda a sociedade e seus mecanismos de poder que funcionam fora, abaixo e ao lado dos aparelhos de Estado.

6 PARTE GERAL PENAL TRIBUTÁRIA: DEFICIÊNCIA NORMATIVA

No atual modelo de Direito Constitucional brasileiro, não há espaço para negar os princípios que possuem força normativa. Finalistas e funcionalistas de correntes do direito penal não podem descartar essa idéia básica de ter princípios na base da norma.

O direito penal é um mal necessário e para tanto, tal matéria precisa ser bem estruturada do ponto de vista de possuir uma parte geral que o sustente e que lhe dê base.

A parte geral de uma norma penal aborda temas como aplicação da pena, sentença penal condenatória, suspensão da pena, transação penal. É possível verificar que a lei de crimes tributários possui, de forma muito tímida, essa parte geral e trata isso em legislações que mudam constantemente justamente porque a norma não possui uma base que lhe dê a solidez. Por via reflexa, essa ausência e essa mudança constante atingem a punibilidade, e ainda, atinge a credibilidade do poder judiciário em face desses crimes.

É possível verificar a necessidade de uma legislação-base para esse tema, isso quer dizer, a elaboração de uma parte geral penal tributária para tratar crimes desta ordem. O bem jurídico tratado aqui é supra-individual, que precisa ser criado e protegido.

Outro problema aqui lançado, é que além da pessoa física, estamos lidando com réus que são pessoas jurídicas. Isso precisa de um tratamento específico na legislação penal dos crimes de ordem tributária.

A Lei de Crimes Ambientais, Lei n.º 9.605/1998 (BRASIL, 1998), traz um rol de artigos que compõem a parte geral que vão do art. 2º ao art. 28. Ali também estão protegidos bens jurídicos supra-individuais e quando há choque de legislação com o Código Penal que é de 1940, vale a legislação especial, ou seja, a lei de crimes ambientais. Essa é uma carência da legislação que trata dos crimes tributários. Falta uma parte geral que oriente a aplicação penal no âmbito dos crimes tributários. A Lei 8.137/90 (BRASIL, 1990) já inicia com a tipificação dos tipos penais. Isso é muito falho do ponto de vista penal. Ao final, ela traz poucas e tímidas disposições gerais que deixam órfãos os tipos penais ali previstos.

A via prejudicial é dupla, tanto atinge o aplicador da norma, o juiz, representante do Estado, como atinge a sociedade, jurisdicionada, que fica diante de confusões legislativas ligadas ao tema. A função do judiciário fica esvaziada quando não se sabe ao certo qual seria o seu papel diante de determinado tema.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A legislação que trata do tema aponta sinais de urgente necessidade de superação do modelo iluminista que a inspirou. Assim faz-se necessária a criação de uma base para a legislação atual que tenha como nova inspiração um modelo baseado no bem estar da coletividade, ultrapassando o indivíduo isolado.

Diante das exigências e complexidade do mundo contemporâneo, surge no contexto penal, a necessidade de estabelecimento de um bem jurídico marcado pela sua

qualidade de transindividual, ou seja, aquele que ultrapassa a noção de indivíduo singularmente considerado.

Entre as doutrinas da administrativização e judicialização aqui apontadas é possível concluir que o judiciário ainda é um mal necessário para tratar de crimes contra a ordem tributária. No entanto, a legislação precisa colaborar, no sentido de promover essa virada paradigmática de superação do modelo penal clássico.

Além do papel do legislativo, importante frisar a atuação do judiciário que precisa atuar com uma intervenção minimamente necessária à realização do Estado Democrático de Direito. Arelado a isso, como já exposto, o papel da sociedade, que tem sua responsabilidade diante das suas estruturas de poder que andam em paralelo com o sistema estatal.

Há de se entender, por fim, que o objetivo último de qualquer modelo de direito penal é o bem estar. A transição que se instala, portanto, precisa de muita ponderação para superar um modelo sem destruir conquistas de garantias individuais, arduamente já conquistadas.

REFERÊNCIAS

BIANCHINI, A.; GARCIA-PABLOS DE MOLINA, A.; FLÁVIO GOMES, L. **Direito Penal**: introdução e princípios fundamentais. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. Lei n.º 8.137 de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, 28 dez. 1990. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 02 out. 2011.

BRASIL. Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**. Brasília, 27 out. 1966. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 02 out. 2011.

BRASIL. Lei n.º 4.729 de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, 19 jul. 1965. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05 out. 2011.

BRASIL. Lei n.º 8.383 de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, 31 dez. 1991. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05 out. 2011.

BRASIL. Lei n.º 9.249 de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, 27 dez. 1995. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05 out. 2011.

BRASIL. Lei n.º 9.983 de 14 de julho de 2000. Altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, 17 jul. 2000. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 07 out. 2011.

BRASIL. Lei n.º 9.964 de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. **Diário Oficial da União**. Brasília, 11 abr. 2000. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 07 out. 2011.

BRASIL. Lei n.º 10.684 de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. **Diário**

Oficial da União. Brasília, 31 maio 2003. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 07 out. 2011.

BRASIL. Lei n.º 11.941 de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que específica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. **Diário Oficial da União.** Brasília, 28 maio 2009. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 07 out. 2011.

BRASIL. Lei n.º 12.382 de 25 de fevereiro de 2011. Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei nº 12.255, de 15 de junho de 2010. **Diário Oficial da União.** Brasília, 28 fev. 2011. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 07 out. 2011.

BRASIL. Lei n.º 9.605 de 12 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. **Diário Oficial da União.** Brasília, 17 fev. 1998. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 02 nov. 2011.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. HABEAS CORPUS. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ADESÃO AO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL (REFIS). EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. NÃO COMPROVAÇÃO DE QUITAÇÃO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO PROGRAMA EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DAS PARCELAS DO FINANCIAMENTO. ORDEM DENEGADA. 1. É da jurisprudência da Corte o entendimento segundo o qual "[a] adesão ao Programa de Recuperação Fiscal - Refis não implica a novação, ou seja, a extinção da obrigação, mas mero parcelamento. Daí a harmonia com a Carta da República preceito a revelar a simples suspensão da pretensão punitiva do Estado, ficando a extinção do crime sujeita ao pagamento integral do débito" (RHC nº 89.618/RJ, Órgão julgador: Primeira Turma, Relator Ministro Marco Aurélio). **Diário da Justiça**, Brasília 09 mar. 2007. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 11 out. 2011.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. DIREITO PENAL. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. LEI Nº 9.249/95. PARCELAMENTO DO DÉBITO ANTES DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. PAGAMENTO INTEGRAL. DESNECESSIDADE. 1. Conforme lição do Ministro Nilson Naves, relator do AgRg no REsp 784.080/PR, o tema referente à extinção da punibilidade com base no art. 34 da Lei nº 9.249/95 já foi, inúmeras vezes, discutido no Superior Tribunal, que entende firmemente no sentido de que, deferido o parcelamento de débitos pelo Instituto antes do recebimento da denúncia, extingue-se a pretensão punitiva do Estado, ainda que não haja seu pagamento integral. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no REsp 765499 / RS, Órgão Julgador: Sexta Turma, Rel. Ministra Jane Silva (Desembargadora Convocada Do TJ/MG) (8145). **Diário da Justiça**, Brasília, 09 jun. 2008. Disponível em <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 11 out. 2011.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. HABEAS CORPUS. DIREITO PENAL. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LEI Nº 10.684/03. ICMS. PARCELAMENTO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS ESTADUAIS. SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO. 1. A adesão ao Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, com o parcelamento de débitos oriundos da falta de recolhimento de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, mesmo se tratando de tributo de competência estadual, suspende a punibilidade do crime tipificado no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 (Lei nº 10.684/03, artigo 9º, caput). 2. Precedente do STF. 3. Ordem concedida. (HC 34288-RS. Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Órgão Julgador: 6ª Turma). **Diário da Justiça**, Brasília, 06 fev. 2006. Disponível em <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 11 out. 2011.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito Penal Tributário: Uma análise lógica, semântica e jurisprudencial**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

FERNANDES, Paulo Silva. **Globalização, sociedade do risco e o futuro do direito penal**. Coimbra: Almedina, 2001.

GARCIA-PABLOS DE MOLINA, Antonio. Tratado de Criminologia. Valencia: Tirant lo Blanch, 1999.

GOMES, Luiz Flávio. **A impunidade da macrodelinquência econômica desde a perspectiva criminológica da teoria da aprendizagem**. Letras jurídicas: revista electrónica de derecho, ISSN 1870-2155, Nº. Extra 12, 2011. Disponível em: <<http://dialnet.unirioja.es>>. Acesso em: 10 out. 2011.

REALE JUNIOR, Miguel, **Instituições de Direito Penal**. São Paulo: ed. Forense, 2004.

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

MAIA, Louisianne. Direitos Fundamentais, Efetividade e Limitações Orçamentárias: Uma Perspectiva Pós-Positivista. In: MOURA, Lenice (org.). **O Novo Constitucionalismo na Era Pós-Positivista**: Homenagem a Paulo Bonavides. São Paulo: Saraiva, 2009.

NASCIMENTO, Luciano. **O Direito Penal Econômico como Direito de Empresa**. Disponível em: <<http://revistasystemas.com.br/index.php/systemas>>. Acesso em: 10 out. 2011.

PEREIRA MEDEIROS, Carlos Henrique. **Os "Riscos" como Paradigma do Direito Penal Moderno**. Disponível em: <<http://www.oabsp.org.br>>. Acesso em: 10 out. 2011.

ROXIN, Claus. **Problemas Básicos del Derecho Penal**. Madrid, 1976 (traducción y notas de Diego-Manuel Luzón Peña).

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica em Crise**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

STRECK, Lenio Luiz. **O Direito Penal e os Influxos Legislativos Pós-Constituição De 1988**: Um Modelo Normativo Eclético Consolidado ou em Fase De Transição? Disponível em <<http://www.leniostreck.com.br>> . Acesso em: 10 out. 2011.

STRECK, Lenio Luiz. **O Princípio da Proibição de Proteção Deficiente (Untermassverbot) e o Cabimento de Mandado de Segurança em Matéria Criminal: Superando o Ideário Liberal-Individualista-Clássico**. Disponível em <<http://www.leniostreck.com.br>> . Acesso em: 10 out. 2011.

SILVA SANCHEZ, Jesus Maria. **Aproximación al Derecho Penal Contemporáneo**. Barcelona: Bosch Editor, 2002.