

CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL E O MANDADO CONSTITUCIONAL DE CRIMINALIZAÇÃO

Marcelo Carita Correra

Possui graduação em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo(2002), especialização em Direito Imobiliário pela Escola Paulista de Direito(2016), especialização em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo(2005) e especialização em Direito Penal Econômico pelo Direito - FGV(2019). Atualmente é Procurador Federal da Escola da Advocacia-Geral da União, Revisor de periódico da Revista da Faculdade de Direito da UFG e Revisor de periódico da Revista do Curso de Direito do UNIFOR. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Público.

São Paulo, Brasil

E-mail: mcorrera@gmail.com

<https://orcid.org/0000-0002-0336-9781>

Recebido em: 28/10/2019

Aprovado em:22/07/2020

RESUMO

O presente estudo buscou analisar os crimes de sonegação fiscal em face da Constituição Federal. Foi explorada a existência de mandados constitucionais de criminalização e sua aplicação em face dos crimes de sonegação fiscal. Foi necessário recorrer a conceitos de economia e finanças públicas, especialmente no que tange ao déficit nas contas públicas e a inflação decorrente da dominância fiscal. Ao final, determinou-se que, diante da Constituição, há mandado de criminalização implícito que suporta os crimes de sonegação fiscal. Neste contexto, determinou-se que a Lei Federal nº 10.684/2003, ao estabelecer causa de extinção da punibilidade diante do pagamento do valor devido, violou o texto magno. Logo, reputou-se o referido dispositivo inconstitucional. Houve, ainda, a demonstração dos efeitos deletérios do déficit público para o controle da inflação, o que gera prejuízos para toda a sociedade e, dessa forma, legitima a determinação constitucional para utilização do direito penal como garantia do equilíbrio fiscal. O método de pesquisa utilizado foi o lógico-dedutivo, com fundamento em revisão bibliográfica de doutrinadores nacionais e estrangeiros.

Palavras-Chave: Mandado; Criminalização; Dominância Fiscal; Inflação; Punibilidade.

TAX EVASION CRIMES AND THE CONSTITUTIONAL CRIMINALIZATION WARRANT

ABSTRACT

The present work sought to study the crimes of tax evasion in the face of the Federal Constitution. The existence of constitutional warrants of criminalization and their application in the face of crimes of tax evasion was analyzed. It was necessary to resort to concepts of economy and public finances, especially the deficit of public accounts and inflation due to fiscal dominance. It was determined that under the Constitution there is an implicit criminalization warrant that supports the crimes of tax evasion. In this context, it was determined that Law 10.684/2003, by establishing the cause of extinction of punishment in the face of simple payment due amount, violated the *Magna Charta*. Therefore, this unconstitutional provision was considered. There was also a demonstration of the deleterious effects of the public deficit on inflation control, which generates damages for the whole society and, thus, legitimizes the Constitutional determination to use criminal law to protect

the fiscal balance. The research method used in the work was the logical-deductive one, based on a bibliographic review of national and foreign indoctrinators who studied the theme. When necessary, there was also a foray into concepts of economics and public finances essential for understanding the theme, as well as about national legislation.

Keywords: Warrant; Criminalization; Fiscal Dominance; Inflation; Punishment.

1 INTRODUÇÃO

O direito atual é fruto da tensão entre liberdade individual e poder estatal (BOBBIO, 2013, p. 22). A principal preocupação da nova ordem pós-revolução francesa é estabelecer uma legislação capaz de, ao mesmo tempo, permitir o uso da força pelo Estado para organização da vida social, mas sem invasão dos direitos individuais fundamentais (FERREIRA FILHO, 1988, p. 12).

A primeira técnica de limitação dessa nova ordem jurídica é reservar o direito penal para proteção de bens jurídicos relevantes e desde que outras áreas do direito não sejam capazes de gerar a proteção necessária. O princípio da subsidiariedade na aplicação do direito penal é, na verdade, a aplicação do princípio geral da proporcionalidade do direito na incidência da sanção penal (ROXIN, 1997, p. 65).

No contexto acima exposto, nasce um questionamento relevante sobre tipos penais criados pelo Estado para dar suporte à arrecadação de tributos. Os crimes de sonegação fiscal devem ser analisados sob a premissa de limitação do poder estatal em face do indivíduo? Em outras palavras, haveria legitimidade em utilizar o direito penal diante de condutas que, ao final, geram a não arrecadação de tributos? Se afirmativo, haveria legitimidade em estabelecer a vinculação da aplicação da sanção penal ao não recolhimento do valor devido? São esses os principais pontos para análise.

Será analisada, portanto, a compatibilidade dos crimes de sonegação fiscal em face da Constituição Federal e, diante de sua eventual legitimidade, a constitucionalidade da extinção da punibilidade pelo pagamento do valor devido.

Haverá enfoque sobre a teoria dos mandados constitucionais de incriminação e sobre o bem jurídico protegido pelos crimes em questão, de forma a determinar qual a discricionariedade do legislador ordinário na criação dos tipos penais envolvendo sonegação fiscal.

O estudo do tema é relevante, na medida em que a existência de um orçamento estatal equilibrado é pilar fundamental para organização da sociedade moderna. A ideia de que o Estado, por ser soberano e controlar a emissão de moeda sem necessidade de lastro (*fiat Money*), não teria que se preocupar com déficit mostrou-se uma inverdade que gerou (e ainda

gera) diversos problemas sociais, sobretudo nos países em desenvolvimento. O consenso de Washington, ao fixar os pilares da política macroeconômica, colocou fim ao dogma (na verdade um mito) da possibilidade ilimitada de endividamento do Estado (MANKIWI, 2015, p. 4466).

Assim, a relevância da arrecadação fiscal e dos crimes de sonegação transpassa os interesses meramente punitivos e passa a ter importância, mesmo que indireta, sobre toda a organização da sociedade, o que justifica e estimula o estudo aqui proposto.

O método de pesquisa será o lógico-dedutivo, com fundamento em revisão bibliográfica de doutrinadores nacionais e estrangeiros que se debruçaram sobre o tema. Quando necessário, haverá, ainda, a incursão sobre conceitos de economia e finanças públicas, bem como sobre a legislação pátria.

Por fim, o estudo pretende jogar luz sobre os limites do legislador ordinário quando da criação e da modificação dos tipos penais de sonegação fiscal, sobretudo no que tange às formas de extinção da punibilidade.

Será possível concluir que os crimes de sonegação fiscal são frutos de verdadeiros mandados implícitos de criminalização, e, é certo que a criação de mecanismos que buscam limitar a sanção penal em face do adimplemento da obrigação fiscal sonegada não encontra suporte no ordenamento jurídico.

2 A ECONOMIA E O DIREITO

O estudo do direito atual é muito influenciado pelas premissas fixadas por Hans Kelsen (1999, p. 1), que isolava a norma jurídica dos demais elementos da sociedade e a tomava como objeto único de estudo. Nesse sentido, ao explicitar a pureza da teoria do direito, afirma:

A Teoria Pura do Direito é uma teoria do Direito positivo - do Direito positivo em geral, não de uma ordem jurídica especial. É teoria geral do Direito, não interpretação de particulares normas jurídicas, nacionais ou internacionais. Contudo, fornece uma teoria da interpretação. (...) Quando a si própria se designa como "pura" teoria do Direito, isto significa que ela se propõe garantir um conhecimento apenas dirigido ao Direito e excluir deste conhecimento de tudo quanto não pertença ao seu objeto, tudo quanto não se possa, rigorosamente, determinar como Direito. Quer isto dizer que ela pretende libertar a ciência jurídica de todos os elementos que lhe são estranhos. Esse é o seu princípio metodológico fundamental.

A abordagem do estudo aqui estabelecido adota uma premissa distinta daquela defendida por Hans Kelsen. Acolhe-se o fundamento elaborado por Niklas Luhmann (2011, p. 63), que admite o direito como um sistema operacionalmente fechado, mas cognitivamente aberto. Nesse sentido:

De maneira geral, esse esquema pressupõe que o sistema desenvolva uma elevada indiferença em relação ao meio, e que, nesse sentido, este último careça de significado para o sistema, de tal modo que não é o meio que pode decidir quais fatores determinantes propiciam o intercâmbio, mas somente o sistema. O sistema possui, então, uma autonomia relativa, na medida em que a partir dele próprio pode-se decidir o que deve ser considerado como *output*, serviço, como prestação, e possa ser transferido para outros sistemas no meio.

Fabiana Del Padre Tomé (2008, p. 33) confirma o exposto ao afirmar que “o mesmo se dá com o fato político, econômico, biológico, psicológico etc.; quaisquer desses, enquanto não traduzidos em linguagem jurídica, permanecem fora do campo de abrangência do sistema do direito posto, na qualidade de meros eventos”.

Portanto, ao realizar a abordagem de questões econômicas e de finanças, não se busca afastar todos os limites que tornam o direito um sistema autônomo. Ao contrário, busca-se preservar sua autonomia, mas reconhecer que o ambiente, por meio de irritações, impacta no direito de forma indireta. Vale dizer, há eventos (irritações) que obrigam a criação de normas jurídicas para contemplar uma nova realidade social.

2.1 O consenso de Washington

O consenso de Washington pode ser definido como uma teoria, ou o resultado de um estudo, direcionado a diagnosticar os problemas macroeconômicos de economias em desenvolvimento e, sobretudo, proporcionar soluções duradouras para o desenvolvimento dos países estudados. Luiz Carlos Bresser-Pereira (1991, p. 6/9) explica que:

De acordo com a abordagem de Washington as causas da crise latino-americana são basicamente duas: a) o excessivo crescimento do Estado, traduzido em protecionismo (o modelo de substituição de importações), excesso de regulação e empresas estatais ineficientes e em número excessivo; e b) o populismo econômico, definido pela incapacidade de controlar o déficit público e de manter sob controle as demandas salariais tanto do setor privado quanto do setor público. (...)

Na América Latina, a crise fiscal do Estado tem cinco ingredientes: a) o déficit público; b) a poupança pública negativa ou muito pequena; c) uma dívida pública - externa e interna - excessivamente grande; d) a falta de crédito do Estado, expressa na sua incapacidade de constituir uma dívida pública interna voluntária ou no prazo excessivamente curto dessa dívida (o *overnight*); e e) a falta de credibilidade dos governos (que não deve ser confundida com a falta de crédito do Estado).

Cabe destacar que, segundo o renomado economista acima citado, a expansão sem suporte dos Estados é o foco do problema. Em outras palavras, gasto excessivo com consequente endividamento do ente público em patamares insustentáveis.

No que importa ao presente estudo, é preciso determinar que o consenso de Washington endereça o déficit fiscal como um dos principais problemas macroeconômicos e que, por sua vez, implica um círculo vicioso de não desenvolvimento. Em última análise, o

Estado, sem situação fiscal equilibrada, caminha para a total estagnação (MANKIWI, 2015, p. 4562).

2.2 Déficit e inflação

A problemática relativa ao déficit fiscal e a interferência dessa situação na economia e na vida do cidadão vai além da estagnação das atividades do Estado. A simples paralização da máquina pública talvez nem seja o efeito mais devastador do déficit público no longo prazo. O problema maior, segundo entendemos, está na inflação (SARGENT; WALLACE, 1994, passim).

Segundo o senso comum, a inflação é definida como o aumento generalizado de preços de produtos e serviços. Embora esse seja um dos efeitos mais perceptíveis, trata-se, na verdade, de uma consequência e não da causa ou da definição da inflação. Milton Friedman (1994, p. 193/194) afirma:

A inflação é, primordialmente, um fenômeno monetário provocado por um crescimento mais rápido da quantidade de moeda do que da produção. O comportamento da quantidade de moeda é o sócio principal, o comportamento da produção é o sócio minoritário. Muitos fenômenos podem provocar flutuações temporárias da taxa de inflação, mas só podem ter efeitos duradouros na medida em que afetarem a taxa de crescimento monetário.

Segundo o conceito de inflação acima exposto, o aumento geral dos índices de preços de produtos e serviços é somente um efeito da inflação perpetrada pelo Estado na quantidade de moeda em circulação. O efeito colateral da inflação da base monetária é, dentre outros, o aumento geral do nível de preços de produtos e serviços.

A inflação ocasiona verdadeira ilusão monetária. Há uma alteração nominal (meramente numérica) dos preços de produtos e serviços. A alteração nominal dos valores é ilusória, na medida em que não representa maior riqueza disponível, mas somente uma compensação em decorrência dos efeitos da inflação da base monetária (FISHER, 2011, passim).

Assim, se o Estado controla a quantidade de dinheiro em circulação (monopólio da emissão de moeda - DIVINO, 2010, passim) e se a inflação nada mais é que a indevida expansão da base monetária, é possível afirmar que o Estado é o causador da inflação.

Mas a pergunta é: por qual razão o Estado aumenta a base monetária sem fundamento (acima do PIB), de forma a gerar inflação? A resposta decorre da conjunção do déficit público com a incapacidade de contrair novas dívidas. Com a impossibilidade de o Estado contrair novas dívidas, há somente duas possibilidades: (i) emitir moeda para pagamento das dívidas vinculadas a moedas locais e (ii) declarar moratória nas dívidas contraídas em outras divisas.

Conforme ensina N. Gregory Mankiw (2015, p. 4466), a capacidade de endividamento de um Estado não é ilimitada. O financiamento do Estado por meio de emissão de títulos da dívida pública implica a necessidade de pagamento de juros aos investidores, o que, por si só, dificulta a recuperação do equilíbrio fiscal.

Se o déficit for pequeno ou a relação dívida/PIB estiver em percentual reduzido ou mediano, as taxas de juros cobradas serão diminutas. Quando a relação dívida/PIB aumenta, os credores passam a ver risco de inadimplência e avaliam que o Estado tomador de empréstimos terá dificuldades em honrar as dívidas (sobretudo as contraídas em moedas de outros países - CARDOSO, 1998, *passim*). Nesse momento, a primeira reação dos credores é exigir uma taxa de juros maior para as compras de novos títulos da dívida, obrigando o Estado a reduzir gastos ou aumentar tributos (muitas vezes, é necessário adotar as duas medidas em conjunto) para suportar os acréscimos no pagamento de juros (MANKIW, 2015, p. 4567).

Se o Estado continuar a buscar recursos financeiros no mercado interno e internacional para financiar suas atividades, a taxa de juros de financiamento passa a subir ininterruptamente. A situação se mantém dessa forma até que os investidores simplesmente perdem a confiança na capacidade de pagamento da dívida e encerram as vias de financiamento. Sem dinheiro para financiar suas atividades, o Estado é obrigado a reduzir os gastos e aumentar tributos, gerando efeitos negativos na economia e na prestação de serviços públicos que, em muitos casos, podem ser interrompidos. A notória crise ocorrida na Grécia em 2011, onde o percentual da dívida em relação ao PIB superou os cem pontos percentuais, demonstra a correção dos argumentos aqui expostos (DAMAS, 2017, *passim*).

O cenário se torna ainda pior quando o Estado não consegue equilibrar as contas públicas mesmo com redução de gastos e aumento de tributos. Com a permanência do déficit e com as linhas de créditos encerradas, ao Estado só resta reduzir drasticamente suas funções, agravando ainda mais toda a situação fiscal, econômica e social (DAMAS, 2017, *passim*).

2.3 Tomada de posição

O direito, nos moldes fixados por Niklas Luhmann (2011, p. 63), é um sistema operacionalmente fechado, mas cognitivamente aberto. O ambiente influencia o direito por meio de irritações que determinam a criação de normas. Isso porque o direito é parte da própria sociedade e não uma entidade autônoma capaz de, por meio de normas gerais e abstratas, mudar a realidade que o circunda em uma sistemática de causa e efeito.

Fixadas essas premissas, é preciso compreender que o direito não pode simplesmente ignorar os ensinamentos fixados pela economia e, em total cegueira da realidade, buscar escrever uma sociedade ideal, utópica e, por excelência, longe do possível.

O direito precisa, nos limites do sistema, aceitar a indireta interferência de outros sistemas, o econômico – por exemplo, e regular essa realidade de forma coerente com o ambiente.

No presente contexto, o direito deve, diante da realidade econômica acima comprovada, endereçar as expectativas da sociedade mediante a adoção de mecanismos que afastem a possibilidade de déficit público e suas consequências. Vale dizer, como abordaremos em capítulo posterior, o equilíbrio fiscal deve ser tido como um bem jurídico protegido pelo direito, o que gera implicações na esfera criminal.

3 BEM JURÍDICO PROTEGIDO

Bem jurídico protegido é um conceito caro ao direito, especialmente ao direito penal. Trata-se de um critério objetivo que busca legitimar a incidência penal. Em outras palavras, é um elemento necessário para que o tipo penal possa ser considerado legítimo. Afinal, tipo penal que não permite a clara identificação do bem jurídico protegido não pode ser considerado como legítimo. Juarez Tavares (2018, p. 39) afirma:

a partir dessa relação entre proibição e bem jurídico, será possível construir um sistema dogmático capaz de superar seu conteúdo meramente simbólico, caso se passe a exigir que a lesão ou o perigo de lesão desses bens constitua o fundamento essencial da incriminação, o que, então, justificaria a importância dessa análise em face da necessidade de se traçar uma perfeita linha divisória entre as zonas do lícito e do ilícito penal. Esta separação das zonas do lícito e do ilícito é uma condição de garantia da liberdade da pessoa humana e só pode ser satisfeita se formalizada por meio de um processo de comunicação absolutamente claro quanto ao conteúdo e às consequências das proibições ou imposições legais. Somente com o estímulo e a manutenção de um processo correto de comunicação quanto ao que é proibido e ao que é mandado pela norma se poderá assegurar a todos, em um primeiro momento da avaliação jurídica, uma atuação controlada quanto às suas expectativas de conduta e delimitar, ademais, o processo de sua imputação no tipo respectivo.

Bernardo Feijoo Sánchez (2011, p. 40) esclarece que:

As normas penais que, por sua redação, impedem que materialmente se possa encontrar a retribuição a um injusto concreto merecedor da pena, enquanto organização defeituosa, carecem de legitimidade. Por exemplo, a condução sob influência de bebidas alcoólicas (art. 379, CP) é um tipo legítimo enquanto – como geralmente fazem a doutrina e a jurisprudência – não se castiga somente o superar dos limites estabelecidos pela lei de segurança rodoviária, mas, para além disso, que essas cifras se utilizem como indício de que o condutor carecia de uma capacidade mínima para controlar seu veículo (seu âmbito de organização perigoso).

Bem jurídico protegido é, portanto, essencial à legitimidade dos tipos penais e constitui, na verdade, limitação do poder do Estado em face do cidadão. Se o Estado tivesse a possibilidade de criar tipos penais sem a necessidade de identificação clara de um bem jurídico, não haveria nenhum limite ao uso do monopólio da força.

Mas é preciso determinar o que pode ser considerado como bem jurídico para fins de incidência penal. Helena Regina Lobo da Costa (2010, p. 05/06) afirma:

O cerne de nosso sistema valorativo é a pessoa humana. O Direito e o Estado existem para servir à pessoa, decorrendo de aí ser ela o ponto de partida para a construção do conceito de bem jurídico. Assim, apenas os elementos tidos como essenciais para o desenvolvimento da pessoa numa determinada realidade social podem ser alçados à categoria de bens jurídicos.
(...) Ao lado disso, tais elementos devem estar previstos constitucionalmente.

Portanto, é mandatória a existência de elementos essenciais para o desenvolvimento da vida humana para a definição do conceito de bem jurídico protegido.

Diante dessa definição, nitidamente antropocêntrica, seria possível afirmar que os temas tratados na primeira parte do trabalho (equilíbrio fiscal e ausência de déficit) não seriam elementos essenciais ao ser humano e, portanto, estranhos ao conceito de bem jurídico para fins penais. Afinal, em princípio, a vida humana não é pautada pelas finanças públicas.

Entendemos que essa não é a melhor conclusão a ser determinada no caso em comento. O bem jurídico para fins penais deve contemplar elementos que, direta ou indiretamente, sejam essenciais aos seres humanos. Por exemplo, a destruição de uma floresta, a princípio, pode não ter nenhuma relação direta com a estabilidade dos seres humanos. Contudo, hoje já se pode afirmar que é notória a relação entre meio ambiente e vida humana. Afinal, se o meio ambiente não for preservado e submetido a uma exploração sustentável, haverá escassez de recursos e a própria vida humana seria inviabilizada.

O bem jurídico protegido pelo direito penal deve ser direta ou indiretamente relacionado ao ser humano. Na verdade, se pensarmos em bens difusos, a verdade é que os maiores danos à vida humana podem se dar por meios indiretos e não diretos.

Assim, no que tange ao tema desenvolvido na primeira parte do trabalho, é essencial sua inclusão no conceito de bem jurídico passível de proteção pelo direito penal, na medida em que, conforme demonstrado pelas ciências econômicas, o déficit público, em médio e longo prazo, é capaz de afetar toda a sociedade, com franco prejuízo para a vida humana. Nesse sentido, Adão Alécio Lovatto (2003, p. 92) assevera que:

O bem jurídico protegido é a ordem tributária, entendida como o interesse do Estado na arrecadação dos tributos, para a consecução de seus fins. Cuida-se de bem macrossocial, coletivo. Secundariamente, protegem-se a Administração Pública e a

fé pública, a livre concorrência, consagrada pela Constituição Federal como um dos princípios da ordem econômica (art. 170, IV), uma vez que o empresário sonegador poderá ter preços melhores do que aquele que recolhe seus tributos, caracterizando uma verdadeira concorrência desleal.

Luis Régis Prado (2009, p. 270), por seu turno, registra:

O legislador, na cunhagem dos tipos contidos na Lei nº 8.137/1990, tutela o Erário (patrimônio da Fazenda Pública) não no sentido simplesmente patrimonialista (ou individualista), mas sim como bem jurídico supra individual, de cunho institucional. Tem por escopo proteger a política socioeconômica do Estado, como receita estatal para obtenção dos recursos necessários à realização de suas atividades.

Portanto, o equilíbrio fiscal do Estado é um bem jurídico a ser protegido, na medida em que o desequilíbrio das contas públicas e a geração de déficit afetam direitos fundamentais do ser humano.

3.1 As formas de proteção do bem jurídico

Definido o conceito de bem jurídico protegido para os fins do presente estudo, é preciso verificar como deve se dar a referida proteção. Em outras palavras, é preciso determinar se haveria discricionariedade para o legislador ordinário determinar quais bens jurídicos seriam protegidos pela norma penal.

É possível afirmar que, fundamentado no princípio da subsidiariedade, o direito penal é a última linha de defesa da sociedade; a *ultima ratio*. Nesse contexto, a norma penal seria uma exceção a ser usada em casos extremos.

Claus Roxin (1997, p. 65/66) afirma a impossibilidade de utilização da norma penal como *prima ratio*:

A lei criminal é apenas a última de todas as medidas de proteção a serem consideradas, isto é, só pode se intervir quando outros meios de solução social do problema falharem - como ação civil ou regulamentos legais técnicos, sanções não criminais etc. Por esta razão, a punição é a última razão da política social e sua missão é definida como proteção subsidiária de ativos legais. (...)

Esta limitação do direito penal decorre do princípio da proporcionalidade, que, por sua vez, pode derivar do princípio do Estado de direito de nossa Constituição: como o direito penal trata da interferência mais severa do Estado na liberdade do cidadão, somente é possível intervir quando outro meio menos grave não promete ser bem sucedido o suficiente (tradução nossa).¹

¹ El derecho penal sólo es incluso la ultima de entre todas las medidas protectoras que hay que considerar, es decir que sólo se le pued hacer intervenir cuando fallen otros médios de solución social del problema – como la acción civil, las regulaciones de policía o jurídico-técnicas, las sanciones no penales, etc. Por ello se denomina a la pena como la ultima ratio de la política social y se define su misión como protección subsidiaria de bienes jurídicos. (...) Esta limitación del Derecho penal se desprende del principio de proporcionalidad, que a su vez se puede derivar del principio del Estado de Derecho de nuestra Constitución: Como el Derecho penal possibilita las más duras de todas las intromisiones estatales em la libertad del ciudadano, sólo se le pued hacer intervenir cuando otros medios menos duros no prometan tener un éxito suficiente.

Nesse contexto, a Constituição Federal, ao elencar bens jurídicos protegidos, teria uma função declaratória e não mandatária ao legislador. Em outras palavras, determinaria o valor a ser perseguido, mas não a forma.

Helena Regina Lobo da Costa (2010, p. 05/06) estabelece que a Constituição deve ser tida como um limite negativo ao direito penal no momento de eleger o bem jurídico protegido:

A Constituição é apenas um limite negativo ao direito penal, ou seja, não há qualquer obrigação de se criminalizarem condutas que lesionam ou ameaçam bens jurídicos, ainda que haja determinação constitucional. Isso porque a proteção de um bem jurídico é pressuposto inarredável do tipo penal, mas de forma suficiente.

Entendemos que a posição acima defendida não é a melhor conclusão quando tratamos de bens jurídicos essenciais aos seres humanos. Entendemos, ao contrário da citada professora, que a Constituição não se resume a um limite negativo, mas determina a utilização da norma penal, reduzindo a liberdade do legislador ordinário.

4 MANDADOS CONSTITUCIONAIS DE CRIMINALIZAÇÃO

A definição do conceito de mandado constitucional de criminalização é, numa primeira visão, de simples entendimento. Trata-se de norma constitucional que, apesar de não criar tipos penais, determina ao legislador ordinário que estabeleça tipos penais para proteção de determinados bens jurídicos.

Segundo a lição de Antônio Carlos da Ponte (2008, p. 152), “os mandados de criminalização indicam matérias sobre as quais o legislador ordinário não tem a faculdade de legislar, mas a obrigatoriedade de tratar, protegendo determinados bens ou interesses de forma adequada e, dentro do possível, integral”.

Miguel Tassinari de Oliveira (2010, p. 128) afirma que:

o significado de um mandado de penalização, seja ele explícito ou implícito, consiste na afirmação constitucional da dignidade penal de um bem jurídico e, simultaneamente, da necessidade de sua tutela através do Direito Penal, nos casos de ataques revestidos de maior intensidade, cujas definições permanecerão a cargo do legislador ordinário.

Mas, a Constituição poderia criar tipos penais ou determinar ao legislador ordinário que o faça? A resposta também parece ser simples. Não há, na nossa visão, qualquer impedimento. Se o texto magno inaugura uma nova ordem jurídica sem limitações de normas anteriores, não haveria qualquer impedimento jurídico para que a Constituição criasse tipos penais ou determinasse sua criação.

A sociedade criada após a Revolução Francesa (TOCQUEVILLE, 2016, p. 45) tinha como foco uma legislação de bloqueio, de limitação do Estado (BOBBIO, 2013, p. 22). O texto magno deveria limitar poderes e garantir liberdades negativas. Não havia preocupação com a imposição de agir positivo do Estado. A memória do absolutismo ainda era muito ativa para que o texto magno fosse além de limitações ao poder público (CUNHA JÚNIOR, 2009, p. 582/583).

Contudo, essa premissa do Estado Liberal restou complementada por uma nova visão de Estado. Com o desenvolvimento da sociedade, o Estado, ainda limitado pela liberdade individual, começou a ser visto como um agente que, com vigilância, deveria intervir na sociedade para proteção dos bens jurídicos relevantes. Antes um inimigo da liberdade, o Estado passa a ser um ente que, devidamente fiscalizado, é um aliado importante na preservação e promoção de direitos (FARIA, 2007, *passim*).

José de Oliveira Baracho Júnior (2000, p. 167) destaca que:

o paradigma liberal foi superado em razão de sua incapacidade de ver o caráter público da própria dimensão privada, pela redução que empreende do privado à esfera do egoísmo, da propriedade privada absoluta, e, conseqüentemente, por fazer do âmbito formal um fim em si mesmo, uma proteção velada do *status quo* burguês, uma mera defesa da propriedade privada e dos interesses dos grandes capitalistas, por desconsiderar, assim, as formas de vida concretas, e, em suma, por seu apego incondicional ao indivíduo isolado e egoísta.

Diante da nova configuração do Estado, agora um ente ativo na promoção dos direitos do cidadão, é plenamente possível que o documento jurídico que estabelece o Estado obrigue o legislador ordinário a criar determinado tipo penal para proteção de bens jurídicos relevantes.

Não vislumbramos nenhum impedimento jurídico a essa situação e creditamos eventual desconforto com essas previsões constitucionais a um preconceito liberal, em que o texto magno é visto, somente, como garantidor de liberdade, ou seja, como documento limitador do poder estatal.

Também entendemos inexistir violação a direito fundamental quando o texto magno estabelece que o legislador ordinário utilize a norma penal para proteção de determinados bens jurídicos. Ao contrário, trata-se de proposição que visa expandir a proteção jurídica com o agir ativo do Estado. Jürgen Schwabe (2005, p. 271) afirma:

De outro lado, não convence a objeção de que não se possa deduzir de uma norma de direito fundamental garantidora de liberdade a obrigatoriedade do Estado de sancionar criminalmente. Se o Estado é obrigado, por meio de uma norma fundamental que encerra uma decisão axiológica, a proteger eficientemente um bem jurídico especialmente importante também contra ataques de terceiros,

frequentemente serão inevitáveis medidas com as quais as áreas de liberdade de outros detentores de direitos fundamentais serão atingidas.

Lênio Streck e Luciano Feldens (2003, p. 3) também afirmam que "(...) mais que um limite, deveremos entender a Constituição como fundamento da pena e do Direito Penal, verificando hipóteses em que a criminalização de determinadas condutas se demonstra constitucionalmente requerida".

É possível concluir, portanto, que o mandado constitucional para criminalização de determinadas condutas é um instituto presente no ordenamento jurídico pátrio e que não se vislumbra inconstitucionalidade ou abuso de direito fundamental.

4.1 Mandados Constitucionais de Criminalização sobre sonegação fiscal

A Constituição Federal de 1988, por meio do artigo 167, III, criou a chamada regra de ouro² do orçamento, que, em síntese, impede o Tesouro Nacional de contrair dívidas para o pagamento das despesas correntes. O endividamento somente é autorizado para a realização de investimentos. Cabe informar que há ação judicial (ADI-MC 5.683/RJ) sobre o impedimento de toda e qualquer forma de endividamento para financiamento de despesas correntes.

A regra de ouro tem supedâneo constitucional e a finalidade de sua instituição é, nos moldes da primeira parte do presente estudo, impedir o endividamento excessivo do Estado, para evitar a ocorrência de déficit nas contas públicas com seus consequentes efeitos deletérios.

Um dos pilares de sustentação do equilíbrio fiscal é a arrecadação. Considerando que o Estado não é produtor de riqueza e obtém recursos para realização de sua função mediante a cobrança de tributos, a arrecadação fiscal é ponto fundamental para manutenção da saúde das finanças públicas. Afinal, caso a arrecadação se demonstre frustrada, só haverá dois caminhos imediatos a serem seguidos: (i) suspensão das atividades ou (ii) endividamento (PEREIRA; GIAMBIAGI, 1990, passim).

Cabe destacar que os mandados de criminalização podem se dar de forma expressa ou implícita. A forma expressa não demanda maiores discussões, na medida em que o texto magno expressamente estabelece condutas como crime, restando ao legislador ordinário, somente, criar o tipo penal. Os clássicos exemplos são os crimes elencados no artigo 5º, XLII

² Para mais informações sobre a “regra de ouro” do orçamento e sua aplicabilidade no Brasil (especialmente a fórmula de cálculo de investimentos de capital e despesas correntes): http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/540060/EE_n05_2018.pdf

e XLIV da Constituição Federal (crimes de racismo e ação de grupos armados contra o Estado Democrático de Direito).

Os mandados de criminalização também podem ocorrer de forma implícita; vale dizer, em decorrência da análise sistemática do texto magno. Raquel Lima Salcon (2009, p. 14) afirma que:

a escolha não seria opcional: o legislador, pelo contrário, estaria vinculado a um mandado – implícito- da própria constituição que: (a) elevou determinados direitos à categoria constitucional (transformando-os em bens jurídicos penais) e (b) exigiu o cumprimento do dever de tutela dos direitos constitucionais de forma mais eficiente possível (princípio da proibição da proteção deficiente).

Os mandados constitucionais implícitos de criminalização, portanto, estabelecem a elevação do bem jurídico protegido à condição de bem constitucionalmente relevante e a necessidade de máxima tutela do referido bem. Portanto, além de bem jurídico protegido pela Constituição, o impacto da sua deficiente proteção implicaria danos irremediáveis ou de difícil reparação.

Ambos os requisitos estão presentes no caso em comento. Afinal, o artigo 167, III da Constituição Federal elege o equilíbrio fiscal como bem jurídico expressamente protegido e a análise sistemática da potencial violação do referido bem demonstra o impacto negativo de grande monta para toda a sociedade.

Assim, nesse contexto, o legislador ordinário não tem outra opção a não ser utilizar do direito penal buscando a máxima proteção possível do equilíbrio fiscal. Deve cumprir um verdadeiro mandado implícito de criminalização mediante a criação, dentre outros, dos crimes de sonegação fiscal. Afinal, a arrecadação fiscal é pilar fundamental do equilíbrio das contas públicas.

Assim, entendemos que há mandado constitucional de criminalização determinando ao legislador ordinário proteger o equilíbrio fiscal mediante a criminalização da sonegação fiscal.

5 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE POR MEIO DO PAGAMENTO

O ordenamento jurídico pátrio criou tipos penais destinados a punir a prática de atos voltados a impedir a regular arrecadação de tributos. Os artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, bem como os artigos 168-A (apropriação indébita previdenciária) e 337-A (sonegação de contribuição previdenciária) do Código Penal Brasileiro, são exemplos dos referidos tipos penais.

Ocorre que, por meio da Lei Federal nº 10.684/2003, a União Federal simplesmente afastou a natureza penal dos crimes de sonegação e vinculou a aplicação da sanção ao não pagamento do tributo devido. Em termos técnicos, criou uma causa de extinção da punibilidade consistente no pagamento do tributo devido (MACHADO, 2016, passim).

A norma jurídica em questão simplesmente tornou os crimes de sonegação fiscal uma forma de arrecadação de valores, na medida em que nenhuma pena é aplicada se ocorrer o pagamento do valor devido.

A norma legal está em confronto com as premissas do sistema. O pagamento do valor devido é consequência natural daquele que sofreu autuação fiscal. Ou seja, o recolhimento do tributo devido é uma questão administrativa que não deveria influenciar o trâmite penal. Seria até admissível a concessão de benefícios na esfera penal caso ocorresse o pagamento voluntário. Contudo, esse pagamento, que não passa de um dever e de uma consequência lógica da autuação fiscal, não pode ter o condão de extinguir a punibilidade.

Nesse sentido, Cleide Previtalli Cais afirma (2004, p. 710):

O afrouxamento da legislação penal tributária e da repressão dos crimes fiscais em geral, delitos estes tipicamente praticados por integrantes da elite social e econômica, vem na contramão do discurso que preconiza a adoção de medidas drásticas de ajuste fiscal. Em vez de se buscar desestimular a sonegação, [...] seria necessário acabar com a convicção generalizada de impunidade existente, melhor aparelhando a Receita Federal e extirpando da legislação os dispositivos que tornam inócua (particularmente o art. 34 da Lei n. 9.249/95 e o art. 83 da Lei 9.430/96).

A inovação legislativa simplesmente ignora uma peculiaridade importante do crime de sonegação fiscal. O mero inadimplemento do crédito tributário não constitui crime, trata-se de infração administrativa. O crime de sonegação fiscal só se configura quando há, em termos gerais, o engodo, a manipulação ou a adoção de procedimentos para enganar o fisco sobre a ocorrência do fato gerador. Vale dizer, configura o crime quando há quebra de confiança na relação entre Estado e contribuinte.

Logo, quando há extinção da punibilidade pelo simples adimplemento do valor sonegado, a norma simplesmente despreza a parte principal do crime, que se constitui na vontade de esconder das autoridades fiscais a ocorrência do fato gerador.

José Paulo Baltazar Junior (2006, p. 34) afirma:

a conduta de deixar de pagar tributo, por si só, não constitui crime. Assim, se o contribuinte declara todos os fatos geradores à repartição fazendária, de acordo com a periodicidade exigida em lei, cumpre todas as obrigações tributárias e acessórias e tem escrita contábil regular, mas não paga o tributo, não está cometendo nenhum crime, mas mero inadimplemento. O crime contra a ordem tributária [...] pressupõe, além do inadimplemento, alguma forma de fraude, que poderá estar consubstanciada na omissão de alguma declaração, na falsificação material ou ideológica de

documentos, no uso de documentos material ou ideologicamente falsos, na simulação etc. As condutas fraudulentas estão descritas nos incisos dos arts. 1º e 2º da lei nº 8137/90. Eis aí a distinção entre inadimplência e sonegação: a fraude. Não procede, portanto, a argumentação de que a incriminação da sonegação fiscal recai sobre o mero inadimplemento. Na verdade, a sonegação pressupõe, além do inadimplemento total ou parcial da obrigação tributária, também a fraude. Sem um ou outro desses elementos não há sonegação fiscal.

O crime de sonegação fiscal, portanto, ao contrário do que pretende fazer crer a Lei Federal nº 10.684/2003, não se confunde com o mero inadimplemento (conclusão que se mantém, mesmo diante do julgamento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça –STJ no HC 399.109, na medida em que a Corte entendeu que o valor não recolhido ao fisco decorria de apropriação indébita de tributo descontado de terceiro). O principal foco do crime de sonegação fiscal é a fraude que implica o não recolhimento do tributo.

A Lei Federal nº 10.684/2003, portanto, anula o aspecto penal da sonegação fiscal e o reduz a uma mera forma de pressão para a arrecadação dos tributos. Nesse sentido, seria possível afirmar a inconstitucionalidade da referida norma. Thadeu José Piragibe Afonso (2012, p. 197), ao avaliar a violação do princípio da indisponibilidade da ação penal, faz a seguinte crítica:

a extinção da punibilidade pelo pagamento da quantia sonegada permite ao delinquente tributário evadir-se da sanção penal quando bem entender, já que bastará, a qualquer tempo, seja antes ou depois do recebimento da denúncia ou, até mesmo, da sentença penal condenatória, que pague o que sonegou para se ver livre de qualquer pena estatal. Ou seja, o destino da ação penal-fiscal está a mercê do comportamento do próprio criminoso, pois concentrou demasiada ênfase na restauração do objeto material dos crimes (valores não recolhidos ao fisco), restando insuficiente na finalidade de prevenção específica e geral.

Diante de todas as argumentações expostas, reputamos como inconstitucional a norma jurídica que determina a extinção da punibilidade dos crimes de sonegação fiscal pelo pagamento. O fundamento dessa afirmação decorre do reconhecimento da Constituição Federal possuir mandado de criminalização da conduta que afeta o equilíbrio fiscal, o que contempla os crimes de sonegação fiscal.

Logo, não pode o legislador, pela técnica de extinção da punibilidade pelo pagamento, afastar o caráter penal do crime de sonegação fiscal.

6. CONCLUSÃO

O presente estudo, baseado no método lógico-dedutivo e com fundamento em revisão bibliográfica dos principais doutrinadores nacionais e estrangeiros, teve como ponto de partida a relação entre os crimes de sonegação fiscal e a liberdade individual. Pretendeu-se

determinar a possibilidade de o Estado utilizar o direito penal como forma de punir a sonegação fiscal.

Para desenvolvimento do tema proposto foram analisados os institutos do bem jurídico, da subsidiariedade do direito penal, bem como a teoria dos mandados constitucionais de criminalização. Ademais, houve a análise de conceitos relacionados à economia e finanças públicas.

A primeira parte do trabalho foi dedicada ao estudo dos temas relativos à economia e finanças públicas (consenso de Washington, déficit, equilíbrio fiscal e inflação). Referidos temas foram relevantes para o deslinde da questão, na medida em que somente com o estudo das premissas econômicas foi possível estabelecer o bem jurídico protegido pelos crimes de sonegação fiscal e sua relevância para o texto magno.

O desequilíbrio das contas públicas gera, em um primeiro momento, a necessidade de aumento do endividamento do Estado e, no médio e longo prazo, inflação, pela emissão desregulada de moeda para saneamento do déficit.

Fixadas as premissas relativas à macroeconomia, o presente trabalho dedicou-se à análise do tratamento do sistema jurídico relativo às finanças públicas e, sobretudo, o equilíbrio fiscal. Verificou-se que o tema em questão é, na verdade, um bem jurídico protegido. Em outras palavras, o Constituinte Originário, ciente dos efeitos deletérios do desequilíbrio das contas públicas e de seus reflexos sobre o cidadão, elegeu a estabilidade fiscal como bem jurídico protegido.

O aprofundamento dos estudos demonstrou que há entendimento jurídico que permite afirmar que a Constituição Federal, além de eleger bens jurídicos que devem ser protegidos pelo legislador ordinário, estabelece, em alguns casos, a obrigatoriedade da utilização do direito penal para tal desiderato.

O Constituinte elege determinados bens jurídicos cuja proteção deve ser feita obrigatoriamente pelo direito penal que, nesse caso, passa a ser a *prima* ou a *sola ratio*.

Constatou-se que esse instituto, conceituado como mandados constitucionais de criminalização, pode ocorrer de forma explícita ou implícita. A forma implícita é possível ser verificada sempre que a Constituição Federal elege um bem jurídico passível de proteção e revela, em uma análise sistêmica, a importância difusa da proteção do bem jurídico. Isto é, quando a potencial lesão ao bem jurídico protegido pela Constituição implicar riscos de danos irreparáveis ou de difícil reparação.

Esses elementos foram identificados no que tange ao equilíbrio fiscal, o que impõe ao legislador ordinário a proteção do bem jurídico por meio do direito penal, com a criação, dentre outros, dos crimes de sonegação fiscal.

A Lei Federal nº 10.684/2003 afastou a natureza penal dos crimes de sonegação e vinculou a aplicação da pena ao não pagamento. Em outras palavras, referida norma tornou os crimes de sonegação fiscal uma forma de arrecadação de tributos, retirou o caráter penal e conferiu verdadeira função arrecadatória.

Ocorre que, diante do mandado constitucional implícito para criminalização das condutas que afetem o equilíbrio fiscal, dentre elas a sonegação, a Lei Federal nº 10.684/2003, no que tange à extinção da punibilidade diante do pagamento do tributo, deve ser tida como inconstitucional. Não pode o legislador ordinário, por meio da criação de uma cláusula de extinção da punibilidade, desrespeitar norma da Constituição Federal.

A principal contraposição aos resultados obtidos no presente estudo consiste no eventual afastamento da teoria dos mandados constitucionais implícitos, na medida em que, admitindo-se a inexistência da obrigação do legislador ordinário em criar tipos penais contemplando a sonegação fiscal, a conclusão obtida no presente estudo não se sustentaria. Contudo, julgamos que os resultados obtidos permitem afirmar que é preciso reconhecer como prevalecente no sistema jurídico brasileiro a teoria dos mandados constitucionais de criminalização.

Cabe destacar que uma dificuldade apresentada durante a pesquisa foi a não localização de estudos que realizassem abordagem conjunta de conceitos das ciências econômicas e das finanças públicas atrelados ao direito penal.

Por fim, resta fortemente demonstrada a impossibilidade de que o legislador ordinário, por meio de norma infraconstitucional, afaste o caráter penal dos crimes de sonegação fiscal, sob pena de violação ao texto magno.

7 REFERÊNCIAS

AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012.

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais**: contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema financeiro nacional, as telecomunicações e as licitações, estelionato, moeda falsa, abuso de autoridade, tráfico internacional de drogas, lavagem de dinheiro. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

BARACHO JÚNIOR, José Alfredo de Oliveira. **Responsabilidade civil por dano ao meio ambiente**. 1 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e democracia**. Tradução Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Brasiliense, 2013.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. A crise da América Latina: Consenso de Washington ou Crise Fiscal? **Pesquisa e Planejamento Econômico**, 21, abril 1991: p. 3-23.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

CARDOSO, E. Déficit, dívida pública e inflação. **Revista de Economia Política**. São Paulo: Centro de Economia Política, v. 08, n. 02, p. 05 – 20, abr/jun. 1998.

COSTA, Helena Regina Lobo da. **Proteção Penal Ambiental: viabilidade – efetividade-tutela por outros ramos do direito**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional – 3º ed.** Bahia: JusPodium, 2009.

DAMAS, Roberto Dumas. **Crises Econômicas Internacionais**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

DIVINO, J. A. C. A. Agregação monetária ponderada: uma análise de causalidade. **Economia Aplicada**. São Paulo: FIPE/FEA/USP v. 04, p. 723 – 742, out/dez. 2000.

FARIA, Carlos Aurélio Pimenta de. Uma genealogia das teorias e tipologias do Estado de Bem-Estar Social. In DELGADO, Mauricio Godinho; PORTO, Lorena Vasconcelos. **O Estado de Bem-Estar Social no Século XXI**. São Paulo: LTr, 2007.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Estado de Direito e Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1988.

FISHER, Irving. **A ilusão monetária**. Tradutor: Jorge Costa. Coimbra: Editora Actual, 2011.

FRIEDMAN, Milton. **Episódios da História Monetária**. 1 ed. São Paulo: Editora Record, 1994.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6 ed. Tradução João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes Tributários: aspectos criminais e processuais**. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

LUHMANN, Niklas. **Introdução à Teoria dos Sistemas**. Aulas Publicadas por Javier Torres Nafarrete. Trad. Ana Cristina Arantes Nasser. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2011.

MANKIW, N. Gregory. **Macroeconomia**. 8. ed. Tradução de Ana Beatriz Rodrigues. Rio de Janeiro: LTC, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 4 Ed. São Paulo, Editora Atlas, 2015.

OLIVEIRA, Miguel Tassinari. **Bem Jurídico-penal e Constituição**. Dissertação de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica. São Paulo: 2010.

PEREIRA, P. V.; GIAMBIAGI, F. Déficit público e inflação: o caso brasileiro. **Pesquisa e Planejamento Econômico**. Rio de Janeiro: IPEA, v. 20, n.1, 1990.

PONTE, Antônio Carlos da. **Crimes eleitorais**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

ROXIN, Claus. Trad. Diego-Manuel Luzón Peña et all. **Derecho penal: parte general - tomo I. Fundamentos: las estructuras de la teoria del delito**. Madrid: Civitas, 1997.

SCALCON, Raquel Lima. **Mandados Constitucionais (implícitos) de Criminalização?** Monografia de Conclusão de Curso UFRS. Porto Alegre, 2009.

SANCHEZ, Bernardo Feijoo. Sobre a “Administrativização” do Direito Penal na “Sociedade do Risco”. Notas sobre a Política Criminal no Início do Século XXI. **Revista Liberdades**, n. 07. São Paulo: IBCCRIM: 2011, p. 32-45.

SARGENT, T; WALLACE, N. Some unpleasant monetarist arithmetic. In: PRESTON, M. (Ed.). **The rational expectations revolution: readings from the front line**. Cambridge: The MIT Press, 1994.

SCHWABE, Jürgen. **Cinquenta Anos de Jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão**. Trad. Beatriz Henning. Montevideo: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2005.

STRECK, Lênio; FELDENS, Luciano. **Crime e constituição**. A legitimidade da função investigatória do Ministério Público. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADI-MC 5.683/RJ**. Rel. Min. Roberto Barroso. Tribunal Pleno.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **HC 399.109/SC**. Rel. Min. ROGERIO SCHIETTI CRUZ. Terceira Seção.

TAVARES, Juarez. **Teoria do crime culposo**. 5 ed. Florianópolis: Empório do Direito, 2018.

TOCQUEVILLE, Alexis de. **O Antigo Regime e a Revolução**. 2 ed. Tradução: Rosemary Costhek Abílio. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008.