

## CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA ALGUNS ASPECTOS RELEVANTES

*José Osmar Alves\**

**Resumo:** A história da criminalização das condutas humanas de apropriação dos recursos destinados à manutenção do Estado (seja do ponto de vista da aplicação, seja sob o ângulo da arrecadação de tais recursos) sempre foi matéria tormentosa para a sociedade. Isto se deve a um sentimento, arraigado no imaginário do povo, que tende a ver como de ninguém aquilo que é de todos. Trazer a lume um pouco da história da tipificação da conduta de suprimir e reduzir tributo no Brasil, ressaltando os aspectos mais relevantes da Lei nº 8.137/90, é o objetivo deste pequeno trabalho.

**Palavras-chave:** Crime. Constituição. Ordem tributária. Histórico. Lei nº 8.137/90. Aspectos relevantes.

### 1 INTRODUÇÃO

As condutas humanas são tornadas típicas quando confrontam o interesse da sociedade em que ocorrem, sendo certo que o enquadramento se dá na exata medida em que tais condutas, que antes gozavam da indiferença social, agora recebem dessa mesma sociedade uma atenção negativa, materializada na lei penal, que se poderia caracterizar como um sinal vermelho, um aviso de que dali em diante não serão mais toleradas sem reprimenda.

Para a definição de um tipo penal há que se ter necessariamente uma conduta humana (embora haja moderna tendência à criminalização de condutas atribuídas a pessoas jurídicas). As condutas humanas, comissivas ou omissivas, são determinadas pela vontade do homem; vontade que se define filosoficamente como livre arbítrio. Assim, quando a conduta tornada típica resulta do livre arbítrio daquele que a praticou, sem causa externa considerável para a ocorrência do evento, a sociedade não opõe resistência à sua tipificação. Nestes casos se estará diante das chamadas *normas de*

---

\* Promotor de Justiça do Estado do Maranhão.

*aceitação social*<sup>1</sup> – o indivíduo praticou a conduta pela sua única vontade, sabendo-a criminosa, e por isso todos aceitam, embora consternados, que seja punido. Via de regra, a observância das normas de aceitação social ocorreria naturalmente, sem coerção significativa, ainda que não houvesse sanção estabelecida para o seu descumprimento.

Há, porém, circunstâncias em que a conduta típica resulta de uma causa externa preponderante – a vontade de um terceiro, normalmente do estado. A conduta tornada típica até então se mostrara irrelevante para o convívio harmônico da sociedade. Criminalizá-la parece a todos arrematada injustiça, provocando a repulsa do homem médio, para cujo entendimento aquela conduta, agora tornada crime, deveria permanecer sob o manto da indiferença social. Nasce daí uma resistência natural à norma penal assim

---

<sup>1</sup> “No concernente à divisão em normas de aceitação social e de rejeição social, o dilema se compõe na medida em que as normas de aceitação social têm nas sanções instrumental repressivo de rara aplicação, posto que as normas de comportamento seriam cumpridas mesmo que não houvesse penalidades. As denominadas leis naturais – na moderna concepção de direito natural, que não se choca com o direito positivo, visto que há normas que o Estado apenas reconhece e outras que cria – são, quase sempre, normas de aceitação social. O respeito ao direito à vida é típica norma de comportamento, que seria cumprida pela maior parte de qualquer população, mesmo que sanção não houvesse. Para tais normas compreende-se que as normas sancionatórias sejam secundárias, visto que o brilho das normas primárias ou de comportamento por si só assegura a força de sua aplicação e aceitação pela comunidade. Desta forma, quanto às normas de aceitação social, Cossio tem razão, sendo a norma sancionatória mero apêndice de aplicação restrita aos desajustados sociais. O mesmo não acontece quanto às normas de rejeição social. Nestas, prevalece a necessidade da norma sancionatória, única capaz de fazer cumprida a norma de rejeição social. O tributo, como o quer Paulo de Barros Carvalho, é uma norma. É uma norma de rejeição social. Vale dizer, sem sanção não seria provavelmente cumprida. A sanção é que assegura ao Estado a certeza de que o tributo será recolhido, visto que a carga desmedida que implica traz, como consequência, o desejo popular de descumpri-la. Tanto assim é que um contribuinte, que seria incapaz de matar alguém, mesmo que não houvesse norma sancionatória, muitas vezes, é tentado a não pagar tributos, só o fazendo em face do receio de que a norma sancionatória lhe seja aplicável. É que todos os contribuintes sabem que pagam mais do que deveriam pagar para atender às necessidades maiores do Estado e às necessidades menores dos detentores do poder. Assim sendo, no que diz respeito às normas de rejeição social, parece-me que a teoria kelseniana tem maior propriedade, visto que a norma sancionatória é evidentemente, a assecuratória de norma tributária”. (MARTINS, Ives Grandra. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 11-12).

vertida, não somente da parte do transgressor, mas de toda a sociedade. Tem-se aqui o que a doutrina chama *norma de rejeição social*.

No campo dos tributos, a situação é mais ou menos a seguinte: o cidadão arregimenta suas forças, coragem e economias e abre um negócio. No dia seguinte, antes mesmo que o primeiro cliente adentre no estabelecimento, chega o estado e diz que de tudo o que ali for produzido e vendido ele terá uma parte (no caso no Brasil, atualmente, mais de um terço).

O que pensa o homem médio de uma tal situação? Ora, o estado em nada contribuiu para que o empreendimento fosse possível, antes, ao contrário, opôs inúmeros obstáculos, exigindo taxas e registros vários, vistorias e laudos, embargos e certidões sem conta. Nenhum tostão ofereceu ao empreendedor e agora se apresenta como sócio. Sócio que só participa dos lucros e ameaça cadeia se aquilo que exige não lhe for entregue no tempo certo. Não há, pois, situação que aparente encerrar maior grau de injustiça do que considerar crime a sonegação fiscal, parecendo-nos perfeitamente justificável, do ponto de vista do direito natural, a conduta de quem defende seus bens daquele que injustamente os molesta. Por isso é que se diz que as leis que criam os tributos, bem como as que criminalizam a supressão e a redução desses mesmos tributos, se classificam entre as *normas de rejeição social*.

Embora passível do questionamento sociológico apontado acima, as normas que criam os tributos e as que tipificam sua sonegação precisam ser aceitas e acatadas pelos cidadãos, posto que, do ponto de vista político, são plenamente justificáveis. Apresentam-se tais normas como exigência inescapável do pacto social de convivência pacífica, para cujo gozo se criou o estado, e cujas despesas deverão ser suportadas pela sociedade, por meio dos tributos.

## **2 CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL – PEQUENO ESFORÇO HISTÓRICO**

No Brasil, a tipificação da conduta de suprimir ou reduzir tributo só ocorreu com o advento da Lei 4.729, de 14 de julho de 1965, que deu ao tipo o nome de *sonegação fiscal*, definindo-a como a ação de

I – prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deve ser produzida a

agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo, taxas ou quaisquer adicionais devidos por lei; II – inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documento ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública; III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública; IV – fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis; e V – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem da parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal<sup>2</sup>.

Antes de 1965 as únicas figuras típicas relacionadas à supressão de tributos eram o *contrabando ou descaminho* (art. 334, aplicado aos particulares) e a *facilitação ao contrabando ou descaminho* (art. 318, aplicado aos funcionários públicos). Ambas figuras típicas foram incorporadas ao Código Penal de 1940, remanescentes que eram do Código Republicano de 1890 (art. 265), que por sua vez os reproduzira do antigo Código Criminal do Império, promulgado em 16 de dezembro de 1830 (art. 177).

É claro que desde 1940 o Código Penal trazia figuras típicas que bem poderiam ser aplicadas, subsidiariamente, à sonegação fiscal (*a apropriação indébita – art. 168, o estelionato – art. 171, a falsificação de documento público – art.297 e a falsidade ideológica - art.299*). Mas não o eram, porque a nossa doutrina e jurisprudência operavam o direito (e ainda operam, em certa medida) sob a inspiração da teoria iluminista, em que se prestigiava o individualismo em detrimento do coletivo, em que se respeitava como sagrada a clássica divisão liberal dos espaços público e privado. Assim, toda a liberdade se permitia à iniciativa privada, inclusive a

<sup>2</sup> Art. 1º da Lei 4.729, de 14.7.1965, com o inciso V acrescentado pela Lei 5.569, de 25.11.1969.

de apropriar-se dos recursos que arrecadasse do povo em nome do estado, e, não havendo figura típica a albergar conduta cujo resultado fosse a sonegação de tributo (salvo o contrabando ou descaminho), nada poderia ser feito em relação aos eventuais crimes-meio de que se tivesse valido o sonegador para suprimir ou reduzir outro qualquer tributo, embora toda sonegação seja, por sua própria natureza, uma *apropriação indébita*, que por sua vez quase sempre é precedida de uma *falsidade*, documental ou ideológica.

Os tempos mudaram radicalmente em 31 de março de 1964. A ordem constitucional foi rompida, instalando-se governo ilegítimo no país. Conquanto se haja de sempre lamentar aquela quadra da vida institucional brasileira, ao menos por uma coisa há de ser lembrada de forma positiva: foi na ditadura militar que a sonegação fiscal restou, pela primeira vez na história do Brasil, amplamente criminalizada. E isto se deu no bojo de uma reforma tributária que há muito a nação reclamava, cujo debate se arrastava penosamente há décadas.

Foi nesse cenário de *revolução armada* que o mesmo Congresso Nacional (sob o imenso impacto da cassação de grande parte de seus membros) aprovou a Lei 4.357, de 16 de julho de 1964, que, em seu art. 11, equiparou o não-recolhimento no tempo próprio do Imposto de Renda e do Imposto de Consumo (predecessor do hoje ICMS) ao crime de *apropriação indébita*, do Código Penal.

Foi um avanço considerável, porém logo se mostrou insuficiente. Choveram críticas da doutrina, com destaque para aquela que, entendendo a relação fisco-contribuinte como matéria a ser disciplinada tão-somente na esfera cível, enxergava na conduta apenas inadimplência, impontualidade no pagamento de uma dívida. Sustentavam aqueles juristas que a criminalização da conduta de não-recolhimento de tributo no tempo próprio ofendia a ordem constitucional vigente, pela possibilidade de prisão do inadimplente, quando a Constituição vedava a prisão por dívida. (RIBAS, 1997, p. 24).

Portanto, ainda após o advento da Lei 4.357/64, a jurisprudência nacional continuou a entender inaplicável o tipo *apropriação indébita* às infrações fiscais, de sorte que até 1965 insistia em responsabilizar criminalmente apenas o sonegador do imposto de importação, e o

funcionário público que contribuisse para o fato. Para a sonegação dos outros tributos dizia-se não haver tipo penal específico<sup>3</sup>.

Surgiu, então, nesse contexto, a já mencionada Lei 4.729/65, que passou a conviver com uma profusão de outras normas posteriores, que tratavam da apropriação de tributos e contribuições sociais no âmbito da Previdência Social, do Imposto de Renda, do IPI etc., ora criando figuras típicas, ora equiparando condutas com as já existentes no Código Penal, ou ainda remetendo à própria Lei 4.729/65, num verdadeiro pandemônio legislante, que infelizmente predomina até os dias atuais.

### 3 CONSTITUIÇÃO FEDERAL E ORDEM TRIBUTÁRIA

Promulgada a Constituição de 1988, percebeu-se que o constituinte havia conferido status constitucional à atividade tributária do estado. Sabe-

---

<sup>3</sup> Andrea Eisele escreve a respeito: “Porém, foi necessária a elaboração de tipo específico para o reconhecimento da tipicidade do fato (sonegação fiscal), pois a resistência cultural à aceitação da criminalidade econômica como realidade socialmente nociva em amplitude e profundidade de gravidade que justificasse sua repressão criminal, impedia que a jurisprudência aplicasse regras gerais do Código Penal a tais fatos, ainda que forma subsidiária, eis que os crimes-meio, praticados para o alcance do resultado visado pela conduta globalmente enfocada não eram punidos em face da conclusão da atipicidade da conduta (finalisticamente considerada), argumento que despreza o fato de que as circunstâncias finais no caso situar-se-iam no campo do exaurimento do delito, o que significa o mesmo que deixar de punir o porte ilegal de arma, se sua finalidade for o uso desportivo” (EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 27).

Também Márcia Arend: “Importa refletir, portanto, que até o mês de julho do ano de 1964 não havia, no Direito Penal brasileiro, nenhuma norma especialmente destinada a enfrentar condutas lesivas à tributação, a não ser a criminalização do contrabando e do descaminho. No alvorecer da ditadura instalada no país em 31 de março de 1964, o governo militar logra instituir, pela primeira vez no Brasil, um texto legal que eleva à condição de conduta criminosa espécies de condutas lesivas aos interesses fiscais. É incontroverso que a pretensão do novo governo era a de fortalecer o sistema de arrecadação dos tributos, a fim de coibir a sonegação mediante a imposição de penas de grau mais severo do que as que existiam no âmbito administrativo tributário”. AREND, Márcia Aguiar. **O controle penal da ordem tributária no Brasil: o uso do Direito Penal para a impunidade da sonegação fiscal**. Tese (Doutorado em Direito) - Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006. p. 113. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/arquivos/o%20controle%20penal%20da%20ordem.pdf>>.

se que certas matérias se inserem na Constituição de maneira dispersa, só podendo ser compreendidas no contexto da própria Carta. Outras, porém, ocupam capítulos e títulos próprios e estão dispostas de maneira orgânica, formando como que um corpo à parte, de sorte que, mesmo que se as retirassem do corpo da própria Constituição, ainda assim seriam perfeitamente compreendidas e autonomamente aplicáveis. Quando isto se dá pode-se dizer que tal ou qual assunto forma uma *ordem constitucional*, a exemplo da ordem social, da ordem política, da ordem ambiental, da ordem econômica, da ordem tributária, ente outras.

Com efeito, o Título VI da Constituição Federal, que tratou da Tributação e do Orçamento, reservou um capítulo inteiro (Capítulo I) para disciplinar, de forma exaustiva, o Sistema Tributário Nacional, a partir do art. 145 até o art. 162, num total atual de vinte artigos, conferindo à matéria tributária o status de *ordem constitucional*.

Fazer constar uma matéria na Constituição é conferir a ela importância suprema dentro do regramento legal do país. Significa que agora essa matéria passa a ter foro de cláusula fundadora da própria sociedade, devendo sua observância ser muito mais prestigiada que antes, com o estabelecimento de mecanismos aptos e suficientes a torná-la eficaz.

Assim entendida a nova posição da matéria tributária no ordenamento constitucional brasileiro, o legislador comum federal fez editar a Lei 8.137, do dia 27 de dezembro de 1990, iniciando por redefinir o nome do tipo penal tributário para *crime contra a ordem tributária*, em lugar do anterior *crime de sonegação fiscal*. Com essa nova definição quis o legislador sublinhar a situação política recém inaugurada, fazendo ver aos cidadãos brasileiros que a supressão dos tributos agora não ofendia apenas uma mera atividade fiscal do estado, mas se transmudara em atentado à própria ordem constitucional vigente.

Nesse contexto, o Ministério Público brasileiro foi paulatinamente instrumentalizando suas promotorias e procuradorias para defender com mais eficácia a nova ordem constitucional tributária, ao lado de idêntico movimento observado nas polícias judiciárias, especialmente na Polícia Federal.

Hoje, passados dezenove anos da promulgação da Constituição e dezessete da edição da Lei nº 8.137/90, algumas pequenas vitórias já podem ser contabilizadas, com destaque para uma razoável percepção (na falta

ainda de um reconhecimento explícito) por parte da sociedade de que a supressão generalizada dos tributos é uma realidade nacional, e de que combatê-la é tarefa urgente, em face do grande potencial lesivo que esta modalidade criminosa apresenta.

#### **4 LEI Nº 8.137/90 – ANÁLISE SINTÉTICA DOS ASPECTOS PRINCIPAIS**

Embora a ementa da Lei nº 8.137/90 defina os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, este trabalho se cinge à análise dos crimes contra a ordem tributária, em seus aspectos de maior relevo.

##### **4.1 Bem jurídico tutelado**

O Dicionário Jurídico (2002, p. 32) resume o conceito de bem jurídico nos termos seguintes: “Diz-se de toda coisa que pode ser objeto de um direito”.

O conceito da Rideel certamente não atende em plenitude a compreensão que se deve ter de *bem jurídico*. Este, obviamente, não se resume às coisas, mas deve alcançar também, e essencialmente, os valores sociais, éticos e morais de uma dada sociedade.

No que concerne ao direito penal tributário, Nogueira (1976, p. 177) sustenta que o bem jurídico tutelado é o *crédito tributário*. É quase certo que o ilustre professor assim tenha se manifestado com arrimo na legislação anterior a 1988, pois na atualidade não restam dúvidas de que o bem jurídico tutelado pela norma penal vigente (a Lei nº 8.137/90) é a ordem constitucional tributária.

A rigor toda norma jurídica encontra seu fundamento de validade na própria Constituição. Há aquelas, porém, cuja validade aí se assenta com maior força e amplitude. É o caso da Lei nº 8.137/90, que por isso mesmo, no dizer de Ferreira (2002, p. 29):

não pode ter sua pertinência contestada por interpretações pretensamente liberais, alicerçadas em

premissas equivocadas, com aplicação de preceitos do direito penal comum, incompatíveis com os dispositivos especiais da Lei de Regência e mesmo conceitos metajurídicos, com o indisfarçável propósito de enfraquecer e de ilegitimamente negar sua eficácia normativa.

Alguns métodos de interpretação podem ser utilizados para enfraquecer o verdadeiro comando da norma, o que pode representar, em alguma medida, burla à *mens legis*. Não é exemplo disto, porém, o cotejo muito comum que se costuma fazer entre o direito à vida e o direito à liberdade. Qual desses direitos tem maior valor para a sociedade? De um ponto de vista puramente sociológico a resposta talvez fosse de que o direito à vida está acima de qualquer outro, devendo prevalecer em qualquer circunstância. Quando, porém, se examina o caso concreto, a resposta, às vezes, tende a ser positiva para a liberdade. Por que isto ocorre? Porque ambos valores (vida e liberdade) encontram agasalho na Constituição, entre suas cláusulas pétreas, sem pré-eminência relevante de qualquer deles. Então, há margem constitucional para especular sobre qual dos dois deve prevalecer em face do caso concreto.

Com a ordem tributária, no entanto, o resultado há de ser diferente, pois a Constituição não alberga outro direito que possa ser contraposto ao direito do estado de arrecadar tributos. O que a Lei Fundamental impõe são limites ao poder de tributar; limites que ela própria circunscreve e dentro dos quais o ente político pode atuar sem receio.

Logo, se não há direito expresso de o cidadão recusar-se a pagar os tributos, conseqüentemente não há como fazer qualquer cotejo entre a obrigação de pagar e de recusar o pagamento (como se pode fazer entre o direito de matar para não morrer), salvo na doutrina liberal mais arcaica, que justifica a sonegação num certo direito natural de defesa dos bens materiais individuais. Um tal direito só se poderia contrapor à obrigação de pagar tributo se a sociedade dispusesse da alternativa de excluir do seu meio todo aquele que se recusasse a contribuir para as despesas do estado.

Em resumo, o bem jurídico tutelado em matéria de tributos é a própria ordem constitucional, compartimentada em diversas categorias, importando aqui a ordem tributária.

## **4.2 Do crime**

O crime contra a ordem tributária é material, de resultado e não admite forma culposa. Seu tipo subjetivo consiste na vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir tributo, nos exatos termos do art. 1º da Lei nº 8.137/90, que sustenta constituir “crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório”, mediante as condutas que passa a enumerar.

Há doutrinadores que admitem poder punir-se a tentativa de supressão ou redução de tributo (DECOMAIN, 1997, p. 46). Argumentam que o contribuinte pode iniciar a execução do crime, interrompendo-se esta por ação de terceiro antes de vencido o prazo para recolhimento do tributo, limite temporal para a consumação do crime. Nesses casos, afirmam, ocorreria a situação típica do crime tentado.

Assim não entendemos, porém, uma vez que se ocorrer o pagamento do tributo após a extinção do prazo normal de recolhimento, não haverá mais crime, pois estará ausente a própria materialidade, consistente na prova de ter havido supressão ou redução de tributo.

## **4.3 Extinção da punibilidade**

A Lei 8.137/91 trazia em seu art. 14 a previsão de extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária no caso de pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia. Esse artigo foi revogado pelo art. 98 da Lei 8.383/91, que afastou assim a cláusula de extinção da punibilidade. Quatro anos depois, o art. 34 da Lei 9.249/95 reintroduziu a cláusula da extinção da punibilidade, nos moldes da anterior – desde que o pagamento integral do tributo se desse antes de recebida a denúncia.

## **4.4 Extinção da punibilidade e suspensão da pretensão punitiva**

Mais recentemente, o art. 9º da Lei 10.648, do dia 30 de maio de 2003, além de ratificar a cláusula de extinção da punibilidade, ampliou sua abrangência, além de criar uma cláusula de suspensão da pretensão punitiva do Estado.

Agora, se o contribuinte estiver sendo processado e pagar integralmente a dívida que deu origem à denúncia, extingue-se a punibilidade do crime; se, nas mesmas condições, parcelar a dívida, a pretensão punitiva do estado será suspensa até que cumpra o parcelamento. Se já tiver sido condenado e pagar integralmente a dívida, extinta será a punibilidade e, conseqüentemente, não cumprirá mais o restante da pena; se parcelar a dívida, suspende-se o cumprimento da pena até que pague todas as parcelas do acordo que tiver feito com o fisco. Em quaisquer dos casos, cumprido integralmente o parcelamento, declarar-se-á extinta a punibilidade do crime.

## 5 CONCLUSÃO

A redução e a supressão dos tributos se encontra entre os crimes que mais prejudica a ordem pública, justamente por retirar do estado a possibilidade de cumprir o seu papel constitucional de promover o bem comum, estando, pois, a merecer dos órgãos judiciários a necessária reprimenda.

A aplicação da lei penal nos países colonizados pelos impérios ibéricos - Portugal e Espanha - tende a privilegiar os sujeitos pela sua condição econômica. Esta, infelizmente, é a realidade brasileira. Entre nós, os chamados “criminosos de colarinho branco” têm recebido, ao longo do tempo, tratamento diferenciado por parte dos órgãos judiciários e especialmente da parte do legislador.

Talvez seja o caso de lembrar que em países ditos mais adiantados que o nosso (como Inglaterra, Japão, Estados Unidos etc) não há essa “compreensão” com o sonegador. Lá a sociedade sabe quanto pagou de imposto na compra de cada produto ou serviço e exige que aquela parte do que pagou seja imediatamente entregue a quem de direito – ao tesouro de seu Estado. E as autoridades dessas nações são firmes na punição exemplar desse tipo de crime, que lesa a pátria – crime contra o rei, contra o príncipe, contra o povo. Aqui – dizemos nós, “homens cordiais” – “empresa que não sonega não sobrevive”; lá, dizem todos, “as únicas coisas certas na vida são a morte e os impostos”.

Apesar de todos os reveses, a situação vexatória experimentada pelo Brasil dá sinais de mudança, especialmente quando se constata, aqui e ali, a criação de órgãos especializados dentro do Ministério Público e do próprio Poder Judiciário para o trato exclusivo de questões referentes à ordem tributária.

**REFERÊNCIAS**

AREND, Márcia Aguiar. **O controle penal da ordem tributária no Brasil**: o uso do Direito Penal para a impunidade da sonegação fiscal. Tese (Doutorado em Direito) - Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/arquivos/o%20controle%20penal%20da%20ordem.pdf>>.

DICIONÁRIO Jurídico. 6. ed. São Paulo: Rideel, 2002. (Série Compacta).

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 3. ed. São Paulo: Obra Jurídica, 1997.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARTINS, Ives Grandra. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário**: questões relevantes. São Paulo: Malheiros, 1997.