

## CASUÍSMO LEGISLATIVO E VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE: A INCONSTITUCIONALIDADE DO PRECEITO SECUNDÁRIO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 1º DA LEI 8.137/90

Legislative casuism and the proportionality rule's breach: the secondary precept of the criminal offence defined by article 1, sole  
paragraph of Law 8,137/90's inconstitutionality

Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 36/2023 | p. 15 - 38 | Jan - Mar / 2023  
DTR\2023\882

### Sebastião Borges de Albuquerque Mello

Doutor e Mestre em Direito Público pela Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia. Membro da Academia de Letras Jurídicas da Bahia e do Instituto Baiano de Direito Processual Penal. Advogado e Professor da Graduação e da Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia. [sbam@terra.com.br](mailto:sbam@terra.com.br)

### Caio Mousinho Hita

Mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia. Membro do Instituto Baiano de Direito Processual Penal. Advogado. [caio@sml.adv.br](mailto:caio@sml.adv.br)

### Priscila Matos Vieira Gordilho

Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia. [pitigordilho@hotmail.com](mailto:pitigordilho@hotmail.com)

**Área do Direito:** Penal; Tributário

**Resumo:** O Direito Penal brasileiro se apresenta em um momento de marcante expansão no número de normas penais incriminadoras extracódigo. Este fenômeno vem marcado por problemas de ordem sistemática, posto que amiúde são observadas incoerências internas e flagrantes desproporcionalidades entre tipos penais dispostos em legislações especiais e normas codificadas, o que abre espaço para discussões sobre a constitucionalidade de diversos dispositivos legais. O presente artigo discute, dentro desse cenário, a inconstitucionalidade do preceito secundário do crime de desobediência à ordem de autoridade fazendária, previsto no parágrafo único do art. 1º da Lei 8.137/90. Parte-se de um pensamento sistemático de juízos comparativos, arraigado no princípio constitucional da proporcionalidade, para demonstrar a severidade da mencionada pena in abstracto quando em confronto à resposta penal dada a outros crimes de estrutura típica semelhante, como o crime de desobediência previsto no art. 330, do CP, e aos demais crimes contra a ordem tributária.

**Palavras-chave:** Direito penal – Princípio da proporcionalidade – Controle de Constitucionalidade de pena abstratamente cominada

**Abstract:** Brazilian Criminal Law is at a moment of expansion in the number of criminal offences defined outside codes. This phenomenon brings systematic problems as internal incoherency and disproportionality between criminal offences defined on specific laws and on codes can be observed, which allows a space for discussions about those norm's constitutionality. This paper seeks to evaluate the constitutionality of the secondary precept of the criminal offence defined by article 1, Sole Paragraph, of Law 8,137/90. The premise is that a systematic thought about comparative views, based on the proportionality rule, can demonstrate the harshness of the penalty imposed in abstracto when compared to another similar criminal offences, such as the disobedience crime (article 330 of the Penal Code) and the other tax fraud crimes.

**Keywords:** Criminal Law – Proportionality rule – Constitutionality judgement about penalties abstractly defined

Para citar este artigo: Mello, S. B. de A.; Hita, C. M.; Gordilho, P. M. V. Casuismo legislativo e violação ao princípio da proporcionalidade: a inconstitucionalidade do preceito secundário do parágrafo único do art. 1º da Lei 8.137/90. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 36. ano 8. p. 15-38. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2023. Disponível em: <http://revistadostribunais.com.br/maff/app/document?stid=st-rql&marg=DTR-2023-882>. Acesso em: DD.MM.AAAA.

### Sumário:

1. O problema - 2. O princípio da proporcionalidade e as dificuldades em se analisar a "justa medida" da pena - 3. Princípio da proporcionalidade e crimes tributários: a peculiaridade do parágrafo único, art. 1º, da Lei 8.137/90 - 4. A inconstitucionalidade do preceito secundário do parágrafo único do art. 1º, da Lei 8.137/90: violação do princípio da proporcionalidade - 5. Conclusão - 6. Referências

### 1. O problema

O ordenamento jurídico brasileiro tem vivido uma crise sistêmica. No Direito Penal, há uma inegável tendência de expansão, com a introdução de novos tipos penais, previstos em legislações extracódigo e tutela penal de bens emergentes, criados e diferenciados nos microssistemas jurídicos. Por mais que se defenda a adoção de um modelo de Direito Penal mínimo, voltado para a observância de princípios como intervenção mínima e lesividade, é certo que, ano após ano, a opção tem sido pela tipificação de novas condutas, e pelo aumento do número de normas penais incriminadoras.

O excesso de incriminação, por si só, gera inúmeros inconvenientes. O incremento do número de crimes em legislação esparsa representa uma clara opção do legislador de utilizar o Direito Penal, e sua carga simbólica, como meio de prevenção geral positiva no combate à violação de determinados bens jurídicos, embora, do ponto de vista instrumental, essas normas tenham pouca ou nenhuma eficácia.

Ocorre que a expansão desordenada gera, para além de problemas de ordem político-criminal, problemas de ordem sistemática. Há, com a expansão, sensíveis dificuldades em harmonizar, de forma unitária e ordenada, as diversas normas penais incriminadoras.

Cada incriminação em lei especial é marcada, se não pelo casuísmo, pela preocupação em atender às demandas específicas daquela parcela restrita da realidade objeto da legislação extracódigo. E amiúde são marcados pela falta de técnica, pela superposição de tipos penais, por flagrantes desproporcionalidades e, principalmente, pela quebra da unidade e da ordenação que asseguram o caráter sistemático do ordenamento jurídico-penal. Surgem problemas de heterogeneidade legal (assuntos díspares numa só lei) e o chamado paralelismo legal (vários crimes cuidando da mesma matéria, fazendo surgir um concurso aparente de normas).

As superposições e as incompatibilidades terminam por ser inevitáveis, posto que, ao introduzir novos tipos penais, uma lei nova pode adotar uma das seguintes opções: a) incriminar uma conduta que constitui indiferente penal; b) dar nova roupagem a uma conduta que já era definida como crime, revogando tipo penal preexistente; c) incriminar uma conduta já prevista em tipos penais preexistentes, mas com características especiais que representarão um *minus* ou um *plus* de incriminação em relação ao crime anterior (estas seriam, em sentido estrito, as únicas normas que poderiam ser chamadas de especiais); ou d) incriminar uma conduta que constitui ato preparatório, executório ou exaurimento de um crime já previsto em tipos penais preexistentes, transformando, p.ex., crimes materiais em formais, crimes de dano em crimes de perigo.

Vê-se, portanto, que, salvo em alguns casos de *novatio legis* incriminadora, será preciso sempre levar em consideração o que dispõem os tipos penais preexistentes que regulam condutas idênticas ou similares, com vistas a saber se o novo tipo penal revogará o anterior, ou estabelecer-se-á, entre eles, um concurso de crimes ou um concurso aparente de normas. A falta desse juízo sistemático prévio é responsável por uma série de problemas de proporcionalidade, os quais somente podem ser equacionados pelo poder judiciário.

Uma dessas situações está presente na Lei 8.137/90, que cuida, num mesmo dispositivo legal, de crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo.

Há, no referido diploma, dispositivo legal que cuida de mera desobediência à determinação da autoridade fazendária, com estrutura típica que remonta ao crime de desobediência, previsto no art. 330 do Código Penal. No entanto, a resposta penal para a infração prevista em lei específica é muito superior à da infração penal codificada.

Ainda que seja monopólio do Poder Legislativo cominar as penas respectivas para os crimes definidos em Lei, é preciso recorrer ao princípio da proporcionalidade em sentido estrito para corrigir incongruências sistemáticas que se constituem em verdadeiras antinomias.

A leviandade legislativa na criminalização de condutas apartada da noção de sistema configura-se incompatível com a ideia de legalidade e segurança jurídica, elementares ao Direito Penal. A extração da *ratio juris* dos tipos penais fica prejudicada dentro de tamanha desordem, o que deságua para a inconstitucionalidade de normas, ou pelo menos assim o deveria. E faz-se necessário recorrer ao princípio da proporcionalidade em sentido estrito para corrigir graves incongruências sistêmicas decorrentes da multiplicidade de crimes semelhantes no ordenamento jurídico.

## 2. O princípio da proporcionalidade e as dificuldades em se analisar a “justa medida” da pena

Desde muito se trata da necessidade de unidade e harmonia entre as normas que compõem o ordenamento jurídico<sup>1</sup>. E a Constituição e seus princípios têm uma função essencial de conferir unidade e coerência ao ordenamento jurídico, possibilitando, inclusive, o surgimento e equilíbrio de diversos subsistemas e microssistemas. Em geral, os princípios constitucionais assumem a função de conferir unidade ao ordenamento jurídico, vez que funcionam (ou deveriam funcionar) como feixe norteador da elaboração e aplicação das normas.

Entre tais princípios, a proporcionalidade ganha contornos de relevância como instrumento de otimização de direitos fundamentais. Queiroz, considera que o referido princípio é o mais importante do Direito Penal, na medida em que tudo no Direito Penal é proporcionalidade, pois tudo o que se discute na esfera penal passa pelos juízos de necessidade, adequação, proporcionalidade, isto é, intervenção jurídico-penal<sup>2</sup>.

A proporcionalidade no Direito Penal vai representar uma importante função de averiguação sobre a relevância do bem jurídico protegido, sobre a relação entre meio (pena) e fim (prevenção-repressão) bem como quanto à carga coativa da sanção penal em confronto à conduta tipificada, de modo a evitar excesso no exercício do poder punitivo e, por consequência, vulneração de direitos fundamentais<sup>3</sup>.

Tal exame, todavia, deve abranger um olhar global sobre o ordenamento jurídico. Assim como a proporcionalidade-necessidade se relaciona com o princípio da intervenção mínima e o caráter subsidiário do Direito Penal, a proporcionalidade em sentido estrito será fundamental para ponderar os interesses em conflito, comparando-se a importância da realização do fim e a intensidade de proteção aos Direitos Fundamentais<sup>4</sup>. Segundo Batista e Zaffaroni, há situações em que a criminalização alcança um limite intolerável de irracionalidade, seja: a) quando o conflito sobre cuja base se opera é de lesividade ínfima; ou b) se a afetação dos conflitos é grosseiramente proporcional à magnitude da lesividade do conflito<sup>5</sup>. Logo, deve-se investigar se a carga coativa da medida penal, cotejada com a violação, guarda uma relação de medida proporcional.

Não basta, portanto, que sobre aquela conduta típica pareça razoável recair uma resposta penal, mas que a sanção prevista àquela infração seja proporcional, e isso significa que ela seja; a) compatível, no que tange à magnitude da lesão, com outras violações punidas com pena idêntica; e b) que seja proporcional às penas cominadas a crimes semelhantes tipificados na legislação codificada e nas leis extravagantes. Tudo isso se justifica para que se haja harmonia na graduação da carga coativa entre tipos penais distintos, considerando a relevância do bem jurídico tutelado e a pena cominada.

A proporcionalidade, portanto, demanda uma preocupação não somente em cominar/aplicar a pena adequada a determinado ato ofensivo, isoladamente; sua incidência deve manter a coerência interna entre o tipo incriminador, as normas preexistentes

no ordenamento e as sanções cominadas. Como pondera Aguado Correa, em termos próprios de análise econômica do Direito, pode-se formular a proporcionalidade em sentido estrito como a necessidade de não se aplicar um preço excessivo (pena) para se obter um benefício inferior<sup>6</sup>.

No entanto, como se pode aquilatar a medida da pena em relação ao bem jurídico tutelado e as circunstâncias do caso concreto? Ferrajoli já adverte que não existe qualquer relação natural entre pena e delito. É inevitável dissociar a qualidade da pena da qualidade do crime, como elementos e institutos que se relacionam, mas são heterogêneos. Logo, a quantidade de pena considerada “justa”, seja na cominação, aplicação ou execução, termina sendo tomada a partir de critérios pragmáticos baseados em valorações ético-políticas ou de oportunidade. Isso não impede, contudo, que a pena seja adequada e proporcional ao crime em alguma medida<sup>7</sup>.

Pode-se dizer que a quantidade de pena cominada a um delito depende de um juízo de valor feito pelo legislador, tratando-se de uma decisão política a partir de critérios axiológicos. Nessa ordem, poder-se-ia dizer que, sendo uma decisão legislativa, ficaria fora do alcance do Poder Judiciário corrigir eventuais excessos punitivos do legislador, pois ele, em última análise, é o detentor da legitimidade para definir crimes e cominar penas, em respeito ao princípio da legalidade.

Em face do princípio da separação de poderes, por mais que à função jurisdicional seja dada a prerrogativa de dizer a última palavra sobre a validade das normas jurídicas, ela é limitada, sobretudo, pelo princípio constitucional da separação de poderes. Logo, a prerrogativa primeira de analisar a proporcionalidade da pena compete, essencialmente, ao legislador.

No entanto, mesmo se tratando de um critério exclusivamente ou predominantemente político, é possível estabelecer algum controle sobre a proporcionalidade das penas? O fato de que se trata de uma decisão do legislativo e o argumento de autoridade de um poder independente obstam a verificação de tais escolhas pelo Poder Judiciário?

É certo que, se a pena privativa de liberdade ou de multa é mensurável, o crime, por sua vez, não pode sê-lo, e recorrendo novamente a Ferrajoli, fracassaram todos os esforços realizados para compaginar esta heterogeneidade para mensurar, de maneira precisa, a gravidade de um delito, sejam aquelas que se referem à gravidade de dano, sejam aquelas que recorrem ao juízo de culpabilidade<sup>8</sup>.

Isso não significa, contudo, que inexistem critérios objetivos de verificação de excessos punitivos. E tais excessos podem ser obtidos, sobretudo, a partir do pensamento sistemático de juízos comparativos. E as incoerências e eventuais antinomias presentes em preceitos secundários de normas penais incriminadoras podem ser corrigidas pelo Judiciário, justamente por violações ao princípio da proporcionalidade.

Se dois tipos penais distintos cominam penas idênticas, deve-se imaginar que a magnitude do injusto penal de ambas as infrações revele semelhante desvalor da ação e do resultado. É dizer, se dois delitos distintos cominam penas idênticas, significa que, do ponto de vista valorativo, os crimes possuam a mesma dimensão.

Logo, pode-se imaginar que o furto qualificado – crime contra o patrimônio (art. 155, § 2º, do Código Penal) tem o mesmo grau de desvalor da ação e do resultado que o crime de denunciação caluniosa (art. 339 do Código Penal), pois ambos são punidos com penas de reclusão, de dois a oito anos, e multa. Pode-se esgrimir diversos argumentos no sentido da maior gravidade deste ou daquele delito, mas trata-se de uma decisão política do legislador que entendeu que tais infrações tenham a mesma gravidade, sendo difícil compará-las, haja vista a diversidade de bens jurídicos, bem como de elementos objetivos e subjetivos do tipo.

No entanto, quando as infrações ofendem o mesmo bem jurídico, e seus tipos fundamentais se assemelham de alguma forma, é possível fazer este juízo comparativo: dessa maneira, tratando-se de bens jurídicos similares ou tipos objetivos semelhantes, é lógico que: a) o dano seja punido com mais gravidade que o perigo; b) que o perigo concreto deva ser punido com mais rigor que o perigo abstrato; c) que o crime fim seja punido com mais gravidade do que aquele que é meio necessário ou normal fase de preparação do outro.

Não podem dois tipos penais que tutelem o mesmo bem jurídico, em condições semelhantes, apresentarem penas expressivamente díspares. Do mesmo modo, não pode a pena cominada a um tipo penal que proteja um bem jurídico de menor relevância (ex.: patrimônio) ser maior que a resposta penal dada a um tipo que tutele um bem de maior relevância (ex.: vida).

É dizer, dificilmente se poderá falar em concretização de direitos fundamentais se coexistem no ordenamento jurídico tipos penais logicamente incompatíveis, que apresentem, por exemplo, respostas penais distintas para condutas típicas semelhantes. Nesse caso, ou haverá uma sanção excessiva ou insuficiente cominada em uma das normas.

Por outro lado, não havendo um adequado balanceamento entre bens jurídicos tutelados e a resposta penal dada a sua violação, pautando-se numa graduação das penas com base em um olhar sobre todo o ordenamento jurídico, estará em risco a harmonia do sistema.

Quando se trata da interlocução entre legislação codificada e legislação extravagante, o princípio da proporcionalidade, como um dos princípios unificadores do sistema, vai garantir, ainda que potencialmente, que não sejam criadas leis penais distantes daquilo que roga a lógica jurídico-penal brasileira, tanto na criminalização de condutas quanto na cominação das penas.

Assim, se é difícil, quicá impossível, analisar por critérios exclusivamente objetivos se uma pena cominada a uma infração é a medida correta e proporcional, em face dos critérios éticos e políticos envolvidos na decisão, é possível analisar a proporcionalidade a partir de critérios comparativos, analisando-se sanções previstas pelo legislador em tipos penais distintos.

Assim, é difícil admitir que um tipo culposo tenha uma pena maior do que um tipo doloso<sup>9</sup>, ou que um crime de resultado tenha a mesma pena que um crime de mera atividade quando ofendem o mesmo bem jurídico. De igual sorte, delitos cujos tipos objetivos são praticamente idênticos tenham penas absolutamente díspares em face de uma “especialidade” não se sustentam.

Ocorre que amiúde o *telos* da incriminação via legislação extravagante decorre da necessidade simbólica de inserção do caráter promocional e simbólico do Direito Penal, de forma a reforçar a positivação dos interesses de cada grupo<sup>10</sup>. Em outras

palavras, os microssistemas, ao incriminar condutas semelhantes àquelas já previstas no direito penal codificado, reclamam justamente a utilizar o Direito Penal como elemento simbólico, com o escopo de produzir um impacto tranquilizador<sup>11</sup> sobre o cidadão, sobre a “opinião pública” e, principalmente, sobre as vítimas potenciais daquele tipo de infração. E isso se manifesta de maneira evidente nos crimes contra a Ordem Tributária, previstos na Lei 8.137/90.

### 3. Princípio da proporcionalidade e crimes tributários: a peculiaridade do parágrafo único, art. 1º, da Lei 8.137/90

Uma das hipóteses em que pena cominada em lei especial está em flagrante desproporcionalidade com outros tipos semelhantes está presente no parágrafo único do art. 1º, da Lei 8.137/90<sup>12</sup>, que tipifica crimes contra a Ordem Tributária.

O legislador, ao editar a Lei 8.137/90, instituiu um tratamento jurídico diferenciado para os crimes de sonegação fiscal, quando cotejado com os demais crimes contra o patrimônio não violentos previstos no Código Penal. O crime de sonegação fiscal, na forma prevista no *caput*, e seus incisos, do art. 1º da Lei 8.137/90, constitui-se em crime material, cujo tipo objetivo em muito se assemelha ao crime de estelionato (CP., art. 171).

A essência do crime de sonegação fiscal, previsto no art. 1º da Lei 8.137/90, está na conduta do contribuinte suprimir ou reduzir tributo. Cumpre ressaltar que “suprimir” não equivale a “deixar de pagar”, assim como o reduzir não quer dizer pagar menos. Como leciona Machado, a supressão significa retirar o tributo do mundo das realidades ordinariamente perceptíveis, enquanto reduzir significa fazer com que o tributo se perceba numa expressão jurídica menor do que a efetivamente devida. Logo, “com a supressão deixa de aparecer inteiramente, enquanto com a redução deixa de aparecer parcialmente, no mundo das relações jurídicas ordinariamente perceptíveis, uma relação tributária que nascera da incidência da lei.”<sup>13</sup>

Quem simplesmente não paga não está suprimindo, se o tributo continua existindo, embora não pago. E quem paga menos não está reduzindo, se a diferença não paga continua sendo devida, em condições de ser cobrada pelo credor. Dessa forma, para que exista sonegação fiscal, é preciso que haja algo para além do mero inadimplemento tributário. É preciso algum artifício, ardil, enfim, algum tipo de meio fraudulento que induza ou mantenha em erro o Fisco, gerando vantagem indevida para o contribuinte em prejuízo do Erário. Em suma, a sonegação fiscal tem muitas similitudes com o crime de estelionato.

Reale Ferrari aponta três elementos caracterizadores dos crimes contra a ordem tributária, para além da supressão ou redução de tributo: a) intenção do agente de afrontar a lei mediante induzimento ou manutenção do Fisco em erro, por meio de ardil ou fraude; b) prejuízo econômico ao erário; c) vantagem econômica do contribuinte. Presentes, portanto, o polinômio de requisitos que constituem o crime de estelionato, quais sejam: a) obtenção de vantagem ilícita; b) prejuízo alheio; c) indução ou manutenção de alguém em erro; d) meio fraudulento. A grande distinção está exatamente na figura do lesado, que, no caso da sonegação, é o Fisco<sup>14</sup>.

A pena abstratamente cominada para a sonegação fiscal, na forma do art. 1º da Lei 8.137/90, é de reclusão, de 02 (dois) a 05 (cinco) anos. Assim, quando cotejada a pena *in abstracto* da sonegação fiscal com outros delitos patrimoniais não violentos, como furto, estelionato ou apropriação indébita, por exemplo, percebe-se maior rigor punitivo na pena cominada aos tipos tributários. Enquanto estes possuem pena mínima de 02 (dois) anos de reclusão, aqueles, nas suas formas simples, se comina pena mínima de 01 (um) ano de reclusão.

Os crimes tributários acabam por ter resultado lesivo mais grave e abrangente do que os crimes patrimoniais comuns, por tal razão, é perfeitamente justificável que a pena abstratamente cominada para o delito de sonegação fiscal seja mais grave do que a dos crimes patrimoniais equivalentes previstos no Código Penal<sup>15</sup>.

Isso ocorre porque o bem jurídico tutelado pelos crimes tributários transcende a simples concepção de erário, atingindo a capacidade arrecadatória do Estado, responsável por assegurar a promoção de políticas públicas. O não recolhimento de um tributo obsta o fim do Estado de assegurar o bem comum e vulnera a função social constitucional da Administração Pública, a exemplo da promoção da segurança pública, da saúde e da educação<sup>16</sup>. Fica claro, pois, que a sociedade se posiciona como titular mediata do bem jurídico tutelado pelo tipo incriminador<sup>17</sup>.

Por essa razão, em nome, inclusive, do Princípio da Proporcionalidade, se pune os crimes materiais contra a Ordem Tributária com maior rigor, já que violam, ainda que de forma mediata, direitos coletivos.

Os crimes contra a Ordem Tributária, previstos no *caput* do art. 1º, da Lei 8.137/90, constituem-se em crimes materiais, cuja consumação se dá pela supressão ou redução do tributo devido, ou de seus acessórios (juros, multa, correção). Nessa linha, as condutas descritas nos incisos do art. 1º, por si só, não constituem crime contra a ordem tributária, salvo se acompanhados do resultado naturalístico “suprimir ou reduzir tributos”<sup>18</sup>.

Em outras palavras, fica clara a necessária combinação das condutas previstas nos incisos com o resultado material expresso no *caput* do referido artigo 1º. Qualquer falsidade, omissão ou fraude ali previstas estão necessariamente vinculadas à omissão ou redução de tributo. Este, inclusive, é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, consolidada na sua Jurisprudência “os delitos tipificados no art. 1º, I a IV, da Lei n. 8.137/90 são materiais, dependendo, para a sua consumação, da efetiva ocorrência do resultado”<sup>19</sup>.

Percebe-se claramente que são deliberadamente excluídos da configuração como crimes materiais o inciso V do art. 1º, que tipifica a conduta de “negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação”, bem como a conduta do parágrafo único, que pune a conduta de deixar de atender exigência de autoridade no prazo por esta assinalado, a qual é expressamente equiparada à conduta tipificada no inciso V.

Parte da doutrina brasileira<sup>20</sup> advoga no sentido de que o parágrafo único do art. 1º, assim como os incisos, seriam nada mais do que uma forma de cometer o crime previsto no *caput*. É dizer, apenas seria penalmente relevante a conduta de deixar de atender a autoridade caso ela resultasse na efetiva supressão ou redução de tributo.

Todavia, o Superior Tribunal de Justiça fixou entendimento de que se trata, em verdade, de um crime autônomo, de natureza formal, não exigindo para sua consumação qualquer resultado material, estando, pois, desvinculado do *caput*<sup>21</sup>. É dizer, para fins de consumação do crime tipificado no parágrafo único não se exige redução ou supressão de tributos, basta o não atendimento da exigência de autoridade fazendária.

Uma vez que o delito é considerado autônomo e para sua consumação exige-se tão somente o desatendimento à exigência da autoridade fiscal no prazo estabelecido, não carecendo de demonstração de efetivo prejuízo ao erário (redução ou omissão de tributo), conclui-se que o bem jurídico que se busca tutelar é, ao máximo, o prestígio da função pública.

Assim, a interpretação prevalente é que o delito previsto no parágrafo único do artigo 1º da Lei 8.137/90 constitui-se uma forma especial de desobediência em relação a uma ordem emitida pela autoridade fazendária. No entanto, conduta ali tipificada recebe o mesmo rigor do tratamento, no que tange à sanção prevista em abstrato, de crime material contra a ordem tributária, todavia, não apresenta o fundamento justificador de tal severidade – qual seja, o bem jurídico tutelado.

Registre-se, portanto, que não se questiona a decisão do legislador em criminalizar a conduta apontada, o que demandaria outro estudo específico sobre o tema, mas sim discutir, do ponto de vista da proporcionalidade, a constitucionalidade da pena cominada no parágrafo único, quando cotejada: a) com as demais formas de sonegação fiscal previstas no bojo do art. 1º da Lei 8.137/90; b) com a tipificação da desobediência prevista no Código Penal.

É a mesma *ratio* da matéria que recentemente teve reconhecida a sua repercussão geral no Supremo Tribunal Federal<sup>22</sup>, na qual se questiona a constitucionalidade do preceito secundário do art. 273 do Código Penal, vez que fixado para sancionar condutas de gravidades desiguais tipificadas no *caput* e nos parágrafos. O fundamento é, justamente, a violação ao princípio da proporcionalidade, em razão, nas palavras do Ministro Roberto Barroso, “da cominação de sanção uniforme para condutas de reprovabilidade desigual”<sup>23</sup>. Assim, deve-se analisar, em face do duplo juízo comparativo, se a medida penal cominada representa uma violação ao princípio da proporcionalidade.

#### **4. A inconstitucionalidade do preceito secundário do parágrafo único do art. 1º, da Lei 8.137/90: violação do princípio da proporcionalidade**

O entendimento prevalente, como visto, é que o crime tipificado no parágrafo único do art. 1º, da Lei 8.137/90 configura crime de mera atividade, consumado com a mera inobservância da exigência da autoridade no prazo determinado, não se exigindo para seu reconhecimento que haja a supressão ou redução de tributo, nem tampouco o procedimento administrativo-fiscal para que ocorra a exigibilidade da obrigação. Considerada a sua autonomia em relação ao *caput*, resta saber se a pena cominada atende aos ditames da proporcionalidade em sentido estrito.

Para se fazer tal averiguação, repita-se, não se pretende sindicá-la, em tese, as opções éticas e políticas do legislador, legitimado a cominar e quantificar as penas para as infrações, mas demonstrar, dentro de um pensamento sistemático, que a medida escolhida se mostra flagrantemente excessiva, quando se coteja a referida infração com o delito de desobediência e com os demais delitos de sonegação fiscal.

Isso porque, sendo o Direito Penal um Direito de intervenção, em que as infrações penais são punidas com as mais graves violações aos direitos fundamentais dos indivíduos, que em Estados Democráticos de Direito não haja algum mecanismo de controle sobre os excessos punitivos decorrentes de legislações de ocasião.

Logo, como há sensíveis dificuldades em se estabelecer um critério exato para determinar o quantitativo de pena “justa” a se cominar para determinada infração, um juízo comparativo entre infrações semelhantes pode auxiliar neste desiderato, pois, adotando-se aqui um conceito de justiça formal de Perelman, qualquer que seja o desacordo sobre os critérios sobre justiça, há uma convergência: ser justo é tratar da mesma forma os situações “iguais em certo ponto de vista, que possuem uma mesma característica, a única que se deva levar em conta na administração da justiça”. Assim, para Perelman, “pode-se definir justiça formal ou abstrata como um princípio de ação segundo o qual os seres de uma mesma categoria essencial devem ser tratados da mesma forma”<sup>24</sup>.

Assim, para se averiguar eventuais excessos punitivos, que violam o princípio da proporcionalidade, é possível investigar delitos da mesma categoria essencial que possam ser comparados com o crime previsto no parágrafo único do art. 1º da Lei 8.137/90. E esta conferência pode ser feita com base em dois critérios essenciais: a) o primeiro leva em conta delitos que possuem nos seus tipos fundamentais os mesmos elementos objetivos e subjetivos; b) o segundo leva em consideração delitos que compreendem graus semelhantes de violação do mesmo bem jurídico.

##### **4.1. O cotejo com o crime de desobediência**

Considerando-se o primeiro critério, da análise dos elementos típicos do crime do parágrafo único do art. 1º, da Lei 8.137/90, inevitável relacioná-lo com o delito de desobediência, previsto no art. 330, do Código Penal<sup>25</sup>.

Com efeito, segundo Andreas Eisele, a forma prevista no parágrafo único constitui-se em “uma forma especial de desobediência, qualificada pelo sujeito passivo mediato (agente fiscal, autoridade policial ou judicial) e pelo conteúdo da ordem desatendida”<sup>26</sup>. No mesmo sentido, Baltazar Jr. sustenta ser o crime do parágrafo único uma forma específica de desobediência em relação a uma ordem emitida pela autoridade fazendária<sup>27</sup>.

A desobediência é delito cuja objetividade jurídica é a probidade da função pública, a respeitabilidade e a autoridade dos funcionários públicos, objetivando garantir prestígio e dignidade à Administração, relativa ao regular cumprimento de suas determinações legais<sup>28</sup>. O delito previsto no parágrafo único do art. 1º, da Lei 8.137/90 possui rigorosamente a mesma estrutura típica, a cujo tipo objetivo e subjetivo podem ser aplicados, *mutatis mutandis*, as regras relativas ao crime de desobediência.

No que se refere às elementares típicas, percebe-se que a infração prevista no parágrafo único da Lei 8.137/90, consuma-se, tão somente, pela conduta de não atender à exigência feita pela autoridade fiscal, que nada mais é que uma variação de

“desobedecer a ordem legal de funcionário público”, prevista para o crime de desobediência. Não há, para consumação de ambos os delitos, previsão de especial fim de agir, nem de qualquer resultado material lesivo. Guardadas as semelhanças, a distinção entre os tipos penais está na ordem emitida pela autoridade fazendária, no curso de suas atribuições legais.

Ocorre que, não obstante a semelhança do núcleo dos tipos penais, “desobedecer a ordem de funcionário público” e “desatender exigência da autoridade”, bem como a similitude dos bens jurídicos protegidos pelas normas – o prestígio e a autoridade da administração pública – os crimes apresentam sanções completamente destoantes. A distinção essencial está na natureza da autoridade que emite a ordem: no art. 330, qualquer funcionário público; no tipo especial, apenas autoridades fazendárias.

Esse é o critério que define o caráter especial: a norma dita geral (art. 330) pode ser expressa pela fórmula << *dado A deve ser B* >>, a norma especial deve caracterizar-se pela expressão << *dado A+a deve ser B+b* >><sup>29</sup>. Assim, poder-se-ia argumentar que se trata de norma especial em relação ao crime de desobediência, que justifica uma punição maior.

Contudo, enquanto a conduta de não atender exigência de autoridade fazendária é punida com reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos e multa, (Lei 8.137/90, art. 1º, parágrafo único), a conduta de desobedecer ordem legal de funcionário público, seja ele juiz, promotor, delegado de polícia, Governador do Estado, Presidente da Câmara ou do Senado, ou mesmo do Presidente da República, é punida com detenção, de 15 (quinze) dias a 6 (seis) meses.

Resta saber se os interesses postos em conflito na lei especial justificam que a pena mínima do crime previsto no parágrafo único seja 48 (quarenta e oito) vezes maior do que a pena do crime de desobediência, e a pena máxima supere a da desobediência em 12 (doze) vezes. Ainda que se defenda a (discutível) tese de que a desobediência a uma ordem de uma autoridade fazendária é mais grave do que uma ordem de qualquer outra autoridade pública, a medida do desvalor, representado pela pena cominada, é flagrantemente excessiva.

Por mais que se possam desenvolver argumentos sobre a importância da função arrecadatória do Estado para a promoção do bem comum, é certo que a Constituição Federal assegura como fundamento da República Federativa do Brasil a dignidade da pessoa humana<sup>30</sup>, sendo difícil compaginar, nessa escala de valores, que a desobediência a uma ordem de um auditor fiscal para que sejam apresentados determinados documentos seja penalmente mais relevante e digna de maior censura do que uma ordem judicial para assegurar direitos fundamentais à saúde ou educação de uma determinada comunidade.

Percebe-se, já nesta quadra, que a pena cominada se mostra flagrantemente excessiva. Na linha do que ensina Natalino Irti, a especialidade ou a excepcionalidade de uma norma não é símbolo de mero capricho ou arbítrio: ela nasce de uma lógica normativa que justifica a correspondência de um efeito a uma certa hipótese de fato. Assim, todas as normas especiais devem ser portadoras de um critério de regulação, capaz de espargir-se a ulteriores classes de relações. Assim, se uma norma não é sustentada por uma lógica interna, por um princípio de regulação, ela há de sucumbir<sup>31</sup>.

Não se questiona, neste estudo, a constitucionalidade da criminalização da conduta de desobedecer a Autoridade Fazendária, mas sim o seu descompasso em relação às penas cominadas a quem desobedece a qualquer outro funcionário público. Por mais que se alegue a existência de uma suposta lógica que transforme a desobediência à ordem de uma autoridade fazendária mais grave do que qualquer outra autoridade, é evidente que a dissonância entre as penas cominadas demonstra uma violação à proporcionalidade em sentido estrito.

Como afirma Rui Stoco, a imposição de penas díspares para hipóteses assemelhadas ofende o princípio da isonomia<sup>32</sup>. E mais: vulnera o caráter sistemático da ordem jurídica, pois estabelece medidas distintas de sanção para hipóteses fáticas semelhantes.

A natureza da autoridade de quem emana a ordem não autoriza o legislador a conferir tratamentos tão díspares: para o crime de desobediência do Código Penal, crime de competência de Juizados Especiais Criminais, cabendo todas as medidas despenalizadoras, como transação penal, suspensão condicional do processo, enquanto o crime previsto em lei especial, é de competência da Justiça Comum, sendo incabível as medidas despenalizadoras anteriormente citadas. A previsão legislativa criou situação que vulnera o princípio constitucional da proporcionalidade, porque o sistema passou a operar com duas medidas punitivas diferentes para um mesmo tipo de conduta.

#### **4.2. O confronto com os demais crimes contra a ordem tributária**

Pode-se arguir, na defesa da constitucionalidade da pena prevista na lei especial, que o legislador tenha pretendido preservar a viabilidade de persecução administrativa, tanto nos casos em que o agente se utiliza de fraude, quanto nas hipóteses em que não são atendidas determinadas exigências fiscais. Como pondera Ferreira, o legislador teria a pretensão, nos crimes da Lei 8.137/90, de garantir e defender a integridade e a eficácia da ordem jurídica tributária, como sistema de organização, e sua tutela seria do interesse estatal e da sociedade no normal funcionamento do sistema<sup>33</sup>.

Assim, a justificativa para o exacerbamento da pena poderia advir de uma pretensa unidade no tratamento dos crimes contra a ordem tributária e homogeneidade de tratamento dos diversos ilícitos contra a Ordem Tributária. Contudo, nem assim a punição se sustenta.

Analisando-se a sistemática das penas previstas nos crimes contra a Ordem Tributária, previstas na Lei 8.137/90, percebe-se a existência de três categorias de delitos: a) os crimes previstos no art. 1º, cujo núcleo contém a supressão ou redução de tributo, isto é, uma obtenção de vantagem pelo contribuinte, em prejuízo ao erário; b) os crimes previstos no art. 2º, delitos de mera atividade para situações de menor gravidade, sem necessidade da efetiva redução ou supressão do tributo; c) os crimes do art. 3º, que são crimes funcionais, correspondentes a crimes previstos no Código Penal<sup>34</sup>.

Percebe-se claramente que há uma hierarquia entre os crimes do art. 1º, tidos como crimes materiais, punidos com reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos e multa, e os crimes de menor gravidade, no art. 2º, punidos com detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Na lição de Prado, as hipóteses do art. 2º são menos graves em relação às constantes do art. 1º, e o elemento central da menor gravidade reside justamente no caráter de mera conduta<sup>35</sup> dos crimes previstos no art. 2º. Na mesma linha, Patrícia - Schoerpf, assevera que “no art. 2º da Lei 8.137/90 estão previstas situações de menor gravidade, não sendo necessária a efetiva redução ou supressão do tributo, enquanto a consumação daqueles previstos no artigo 1º do mesmo diploma pressupõe a sonegação fiscal”<sup>36</sup>.

Houve uma clara distinção entre as previsões contidas nos dois primeiros artigos. A mera desobediência ao atendimento de ordens de autoridades fazendárias está na categoria dos crimes de mera atividade. No entanto, ao se equiparar as hipóteses do art. 1º, a pena cominada torna a dita infração mais grave do que todas as previsões normativas do art. 2º.

Dessa forma, a mera desobediência a uma ordem de auditor fiscal se torna mais grave do que: a) empregar fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; b) exigir, percentagem sobre a parcela dedutível de imposto ou como incentivo fiscal; c) utilizar o programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Falta, efetivamente, racionalidade e sistematicidade na referida punição, capaz de vulnerar o princípio da proporcionalidade em sentido estrito. Admitindo-se que o respeito a tal princípio é uma garantia para o cidadão em face ao legislador penal, torna-se importante demonstrar, em infrações que aparentemente tutelam o mesmo bem jurídico, quando uma lei pode ser declarada inconstitucional por uma pena desproporcional.

Ramos Tapia e Woischnik estabelecem uma série de critérios para demonstrar o respeito à proporcionalidade. O primeiro deles é a importância do bem jurídico atingido. No entanto, admitindo-se que todos os crimes contra a Ordem Tributária ofendem o mesmo bem jurídico, outros critérios podem ser apontados, tais como: a) o grau de afetação ao bem jurídico; b) a forma subjetiva de ataque ao bem jurídico; c) a comparação com fatos análogos; d) a transcendência social do fato ou a “danosidade social objetiva da conduta”; e, por fim, e) o grau de execução e as formas de participação no delito<sup>37</sup>.

Cotejando-se do delito previsto no parágrafo único e sua interpretação jurisprudencial, percebe-se que, adotadas tais diretivas, ele representa um menor grau de violação do bem jurídico, se comparado com as demais condutas do art. 1º. Com efeito, sendo a sonegação fiscal crime material, praticado mediante meio fraudulento, certamente representa grau maior de violação do que um delito cuja consumação se dá independentemente de qualquer lesão ao erário. Ele representa, quando muito, um ato preparatório, um crime subsidiário ao de sonegação fiscal, sendo um contrassenso puni-lo com pena idêntica.

E não é só. A despeito de ser crime de mera atividade, que não demanda redução ou supressão do tributo, ele possui um tratamento, na prática, mais severo do que os crimes materiais previstos no *caput* do art. 1º.

Com efeito, para os crimes materiais contra a ordem tributária, a consumação se dá com o lançamento definitivo do tributo, na forma do enunciado da Súmula Vinculante 24 do STF<sup>38</sup>, quase sempre após um procedimento administrativo-fiscal em que se dá ao contribuinte a oportunidade de exercer o seu direito de defesa e exercício do contraditório. No crime do parágrafo único, a consumação, segundo entendimento do STJ, se dá com a simples inobservância da exigência da autoridade fiscal, independentemente de qualquer supressão ou redução do tributo<sup>39</sup>.

E não é só. Enquanto nos crimes materiais contra a ordem tributária o pagamento do tributo é causa de extinção da punibilidade, e o parcelamento é causa de suspensão da pretensão punitiva estatal, no caso do delito previsto no parágrafo único, tem se interpretado que o pagamento do tributo não obsta o exercício da pretensão punitiva estatal. Tal entendimento foi exarado no informativo 598 do Superior Tribunal de Justiça, de 29.03.2017<sup>40</sup>, consignando que:

“O pagamento da penalidade pecuniária imposta ao contribuinte que deixa de atender às exigências da autoridade tributária estadual quanto à exibição de livros e documentos fiscais não se adequa a nenhuma das hipóteses de extinção de punibilidade previstas no parágrafo 2º do artigo 9º da Lei 10.864/03.”

Trata-se, portanto, de uma incongruência sistêmica tratar um crime de mera atividade com mais rigor do que um crime de dano que ofende o mesmo bem jurídico.

Em situações semelhantes, como ocorre com o Art. 273, § 1º B, I do Código Penal<sup>41</sup>, “em razão da cominação de sanção uniforme para condutas de reprovabilidade desigual, Tribunais pelo país afora têm reconhecido, em muitas hipóteses, a desproporcionalidade da sanção”<sup>42</sup>.

Sendo a proporcionalidade em sentido estrito uma questão de medida, calha que, sob a perspectiva de um juízo comparativo com outros tipos penais, a ofensa ao princípio da proporcionalidade desvela-se de forma mais cristalina, seja quando comparada a pena fixada *in abstracto* ao parágrafo único do art. 1º, da Lei 8.137/90, à pena cominada a outros crimes com estrutura típica de desobediência, seja em um cotejo com condutas típicas previstas na própria Lei 8.137/90.

Logo, se dois delitos possuem níveis de gravidade idênticos ou semelhantes (que é o caso do parágrafo único do art. 1º cotejado com o crime de desobediência) e possuem penas excessivamente díspares, vulnera-se o princípio da proporcionalidade. De igual sorte, se dois delitos têm gravidades distintas e são punidos com o mesmo rigor, também se viola o princípio da proporcionalidade, que está intrinsecamente ligado ao princípio da isonomia<sup>43</sup>.

Logo, uma de duas soluções deve ser apontada, como consequência do reconhecimento da inconstitucionalidade da pena para o crime do parágrafo único do art. 1º da Lei 8.137/90, e ambas devem recorrer à analogia *in bonam partem*: a) tomando como base que o crime visa tutelar como bem jurídico o prestígio e a função institucional do Fisco (que não é mais relevante do que outras funções exercidas no âmbito da administração), deve se aplicar, tendo-se em conta ser um tipo especial de desobediência, a pena prevista no art. 330 do Código Penal (quinze dias a seis meses, e multa); b) tendo-se como hermenêutica de que se trata de crime contra a ordem tributária, mas que não se trata de crime material, deve-se lhe aplicar a pena prevista no art. 2º da Lei 8.137/90 (6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa).

## 5. Conclusão

Firmado o problema a que perpassa o Direito Penal brasileiro, qual seja, a expansão desordenada de normas penais incriminadoras extracódigo, responsável por tolher a pretensão de harmonia e unidade do ordenamento jurídico penal, buscou-se demonstrar a importância de se recorrer ao princípio da proporcionalidade em sentido estrito para reparar as verdadeiras antinomias e excessos legislativos que pouco a pouco se sedimentaram no sistema penal, entre eles, o preceito secundário do parágrafo único do art. 1º, da Lei 8.137/90.

O referencial da proporcionalidade de fato toma contornos relevantes na consecução de tal desiderato, principalmente em decorrência do Direito Penal se tratar do maior instrumento posto nas mãos do Estado para intervenção na vida privada. Afinal, é através da proporcionalidade em sentido estrito que se busca uma “justa medida” da sanção penal, de modo que o direito à liberdade posto em risco pela pena não seja demasiadamente violado em detrimento do direito que a norma incriminadora visa tutelar.

Se, por um lado, compete precipuamente ao Poder Legislativo, quanto decisão política, a cominação de penas para os crimes definidos em Lei, por outro, fica a cargo do Poder Judiciário, através de um pensamento sistemático de juízos comparativos, aplicar o princípio da proporcionalidade, à vista de conter eventuais extrapolações e incongruências legislativas. Trata-se de atuar, o Judiciário, quando não o faz o legislador, na análise das sanções penais definidas *in abstracto* em cotejo com as normas incriminadoras preexistentes no ordenamento jurídico, a fim de que mantenha uma coerência.

E, no que se refere às ditas incoerências legislativas, o crime de desobediência à ordem de autoridade fazendária expõe, no rigor do seu preceito secundário, um exemplo entre um cipoal de flagrantes desproporcionalidades presentes no ordenamento. Seja quando comparada com o crime de desobediência (art. 330, CP), dada a semelhança de estrutura típica e do bem jurídico tutelado, seja quando em face de outros delitos tributários da Lei 8.137/90, a pena do parágrafo único do art. 1º, da Lei 8.137/90, conduz a uma clara ofensa ao princípio constitucional da proporcionalidade.

Analisado tal problema de ordem sistemática, imprescindível reconhecer a inconstitucionalidade do preceito secundário do parágrafo único do art. 1º, da Lei 8.137/90. Ao tratar do crime em questão, ao Poder Judiciário resta recorrer a uma analogia *in bonna parte*. Emergem, para tanto, duas soluções.

Em primeiro lugar, no caso de se reconhecer que o crime do parágrafo único do art. 1º visa tutelar o prestígio da autoridade fazendária quanto função pública, assemelhando-se, portanto, com o crime de desobediência (art. 330, CP), aplica-se ao primeiro as penas definidas abstratamente ao segundo (15 dias a seis meses).

Sendo o caso, todavia, de se defender que a modalidade especial de desobediência tutela, assim como os demais crimes tributários previstos na Lei 8.137/90, a ordem tributária, há de ser aplicado o *quantum* do preceito secundário do art. 2º, também da Lei 8.137/90 (06 (seis) meses a 02 (dois) anos de detenção, e multa), dada a natureza formal de ambos os delitos.

Qualquer que seja a solução aplicada pelo Judiciário fato é que se estará buscando a coerência interna exigida por um sistema jurídico. Fica o parágrafo único do art. 1º da Lei 8.137/90 apenas como uma demonstração da inconstitucionalidade que paira sobre uma gama de tipos incriminadores e seus preceitos secundários, as quais merecem a mesma atenção do judiciário brasileiro na aplicação do princípio da proporcionalidade.

## 6. Referências

AGUADO CORREA, Teresa. *El principio de proporcionalidad en derecho penal*. Madrid: Edersa, 1999.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes federais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2014.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito Penal: parte especial*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 5.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos, 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

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

FERRAJOLI, Luigi. *Direito e razão: teoria do garantismo penal*. Trad. Ana Paula Zomer e outros. São Paulo: Ed. RT, 2002.

FERRARI, Eduardo Reale. *Parecer sobre suposta prática de delito tributário por determinada empresa*. São Paulo. 2006.

FERREIRA, Roberto Santos. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Ed. Malheiros, 1996.

FRANCO, Alberto Silva; STOCO, Rui (Coord.). *Código penal e sua interpretação jurisprudencial, v. II, parte especial*. 7. ed. São Paulo: Ed. RT, 2001.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. Sobre princípios constitucionais gerais: isonomia e proporcionalidade. In: *Revista dos Tribunais*, v. 84, n. 719, p. 57-63, set. 1995.

IRTI, Natalino. *La edad de la descodificación*. Trad. para espanhol de Luis Rojo Ajuria. Barcelona: José Maria Bosch Editor S.A, 1992.

MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008.

MARCÃO, Renato. *Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MELLO, Sebastián Borges de Albuquerque. *Direito penal: sistemas, códigos e microssistemas*. Curitiba: Juruá, 2004.

MELLO, Sebastián Borges de Albuquerque. O princípio da Proporcionalidade no direito penal. In: Schmitt, Ricardo Augusto (Org.). *Princípios penais constitucionais: direito e processo penal à luz da Constituição Federal*. Salvador: JusPodivm, 2007.



PERELMAN, Chaïm. *Ética e direito*. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

PRADO, Luiz Regis. *Direito penal econômico: ordem econômica, relações de consumo. Sistema financeiro. Ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais, crime organizado*. São Paulo: Ed. RT, 2004.

QUEIROZ, Paulo. *Direito penal: parte geral*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

SCHOERPF, Patrícia. *Crimes contra a ordem tributária. Aspectos constitucionais, tributários e penais*. Curitiba: Juruá, 2010.

TAPIA, Maria Inmaculada Ramos; WOISCHNIK, Jan. Principios constitucionales en la determinación legal de los marcos penales. Especial consideración del principio de proporcionalidade. *Anuario de Derecho Constitucional latino-americano*. Konrad-Adenauer-Stiftung, 2001.

ZAFFARONI, Eugênio Raul; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro: parte geral*. São Paulo: Ed. RT, 1997.

ZAFFARONI, Eugenio Raul; BATISTA, Nilo; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. *Direito penal brasileiro*. Rio de Janeiro: Revan, 2004. v. I.

### Legislação

BRASIL. Decreto-Lei 2.848, de dezembro de 1940. Código Penal. *Diário Oficial da União* – Seção 1 - 31/12/1940. p. 23911. (Coleção de Leis do Brasil, 1940. p. 187. v. 7).

BRASIL. Lei 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* – Seção 1 – 28.12.1990. p. 25534 (Publicação Original). (Coleção de Leis do Brasil, 1990. p. 3571. v. 6 (Publicação Original)).

BRASIL. Lei 9.503, de 23 de setembro de 1997. Código de Trânsito Brasileiro. *Diário Oficial da União* – Seção 1 – 24.09.1997. p. 21201 (Publicação Original). (Coleção de Leis do Brasil, 1997. p. 5562. v. 9 (Publicação Original)).

BRASIL. Lei 10.684, de 30 de maio 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* – Seção 1 - Edição Extra – 31.05.2003. p. 1 (Publicação Original).

### Jurisprudência

BRASIL. STF. Acórdão de decisão que reconheceu a presença de repercussão geral na questão da constitucionalidade do preceito secundário do art. 273, § 1º-B, I, do Código Penal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 979.962/RS, Paulo Roberto Pereira e Ministério Público Federal, rel. Min. Roberto Barroso, 03.08.2018. Disponível em: [<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=747890410>]. Acesso em: 05.05.2020.

BRASIL. STF. Súmula Vinculante 24. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo. Sessão Plenária de 02.12.2009. DJe 232 de 11.12.2009. p. 1. DOU de 11.12.2009, p. 1. Disponível em: [[www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265)]. Acesso em: 05.05.2020.

BRASIL. STJ. Acórdão de decisão que concluiu que o delito previsto parágrafo único do art. 1º, da Lei 8.137/90, configura crime de mera conduta. TJRJ, Habeas Corpus 241.770/RJ, Defensoria Pública, João Luiz de Paula da Conceição, rel. Min. Rogerio Schietti Cruz, 21.06.2016. Disponível em: [[ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ATC?seq=62149785&tipo=91&nreg=201200933775&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20160629&formato=PDF&salvar=false](http://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ATC?seq=62149785&tipo=91&nreg=201200933775&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20160629&formato=PDF&salvar=false)]. Acesso em: 05.05.2020.

BRASIL. STJ. Acórdão de decisão que concluiu pela prescindibilidade de procedimento administrativo fiscal para consumação do crime previsto no parágrafo único do art. 1º, da Lei 8.137/90. TJPR, Habeas Corpus 113.603/PR (2008/0181139-2), Joel Geraldo Coimbra, Roberto Renato Koch, rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, 28.10.2008. Disponível em: [[ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ATC?seq=4356018&tipo=91&nreg=200801811392&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20081201&formato=PDF&salvar=false](http://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ATC?seq=4356018&tipo=91&nreg=200801811392&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20081201&formato=PDF&salvar=false)]. Acesso em: 05.05.2020.

BRASIL. STJ. Jurisprudências em teses. Edição 90. 04.10.2017. Disponível em: [[www.stj.jus.br/internet\\_docs/jurisprudencia/jurisprudenciaemteses/Jurisprud%C3%Aancia%20em%20teses%2090%20-%20Dos%20Crimes%20contra%20a%20Ordem%20Tribut%C3%A1ria%20etc.pdf](http://www.stj.jus.br/internet_docs/jurisprudencia/jurisprudenciaemteses/Jurisprud%C3%Aancia%20em%20teses%2090%20-%20Dos%20Crimes%20contra%20a%20Ordem%20Tribut%C3%A1ria%20etc.pdf)]. Acesso em: 29.04.2020.

BRASIL. STJ. Informativo de Jurisprudência 598. 29.03.2017. Disponível em: [[www.stj.jus.br/docs\\_internet/informativos/PDF/Inf0598.pdf](http://www.stj.jus.br/docs_internet/informativos/PDF/Inf0598.pdf)]. Acesso em: 04.05.2020.

1 .BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

2 .QUEIROZ, Paulo. *Direito penal: parte geral*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 32-33.

3 .MELLO, Sebastián Borges de Albuquerque. O princípio da Proporcionalidade no direito penal. In: SCHMITT, Ricardo Augusto (Org.). *Princípios penais constitucionais: direito e processo penal à luz da Constituição Federal*. Salvador: JusPodivm, 2007. p. 223.

4. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p. 116.
5. ZAFFARONI, Eugenio Raul; BATISTA, Nilo; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. *Direito penal brasileiro*. Rio de Janeiro, Revan, 2004. p. 2004. v. I.
6. AGUADO CORREA, Teresa. *El principio de proporcionalidad en derecho penal*. Madrid: Edersa, 1999. p. 277.
7. FERRAJOLI, Luigi. *Direito e razão: teoria do garantismo penal*. Trad. Ana Paula Zomer e outros. São Paulo: Ed. RT, 2002. p. 320.
8. FERRAJOLI, Luigi. *Direito e razão: teoria do garantismo penal*. Trad. Ana Paula Zomer e outros. São Paulo: Ed. RT, 2002. p. 320.
9. Embora, como notório, há uma possibilidade de lesão corporal culposa ter pena maior do que a lesão corporal dolosa, haja vista que o crime de lesão corporal culposa de trânsito, prevista no art. 303 do Código de Trânsito Brasileiro (Lei 9.503/97) tem pena maior (Pena – detenção, de seis meses a dois anos e suspensão ou proibição de se obter a permissão ou a habilitação para dirigir veículo automotor) do que a pena da lesão corporal leve dolosa, prevista no art. 129 do Código Penal (pena: detenção, de três meses a um ano).
10. MELLO, Sebastián Borges de Albuquerque. *Direito penal: sistemas, códigos e microsistemas*. Curitiba: Juruá, 2004. p. 130.
11. ZAFFARONI, Eugênio Raul; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro: parte geral*. São Paulo: Ed. RT, 1997. p. 10.
12. Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (...)  
V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.  
Pena – reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.  
Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.
13. MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008. p. 332.
14. FERRARI, Eduardo Reale. *Parecer sobre suposta prática de delito tributário por determinada empresa*. São Paulo. 2006. p. 6-7.
15. Não obstante, deve-se ressaltar que, embora a pena abstratamente cominada seja maior para os crimes de sonegação fiscal, quando cotejadas com os crimes patrimoniais do Código penal, há uma série de benefícios conferidos pela lei e pela jurisprudência aos crimes tributários, que não se estendem na mesma medida a crimes patrimoniais comuns, como o valor considerado para aplicação do princípio da insignificância, bem maior nos crimes tributários se comparado com o estelionato, bem como as consequências jurídicas da reparação do dano, que pode funcionar como causa extintiva de punibilidade nos crimes fiscais, tendo tratamento mais benéfico do que, v.g., o arrependimento posterior previsto no art. 16 do Código Penal.
16. Artigos 144, 196 e 205, da Constituição Federal, respectivamente.
17. Nesse sentido, Andreas Eisele: “(...) devido à estrutura política social-democrata de direito, o Estado (inconstitucionalmente considerado) é um instrumento representativo da sociedade, motivo pelo qual a destinação do patrimônio público que seus gestores administram é direcionada à prestação de tutelas, cujos beneficiários são os sujeitos integrantes da sociedade” (- EISELE, 2002. p. 59-60).
18. BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2014.
19. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Jurisprudências em teses*. Edição n. 90. 04.10.2017. p. 2. Disponível em: [\[www.stj.jus.br/internet\\_docs/jurisprudencia/jurisprudenciaemteses/Jurisprud%C3%Aancia%20em%20teses%2090%20-%20Dos%20Crimes%20contra%20a%20Ordem%20Tribut%C3%A1ria%20etc.pdf\]](http://www.stj.jus.br/internet_docs/jurisprudencia/jurisprudenciaemteses/Jurisprud%C3%Aancia%20em%20teses%2090%20-%20Dos%20Crimes%20contra%20a%20Ordem%20Tribut%C3%A1ria%20etc.pdf). Acesso em: 29.04.2020.

- 20 .MARCÃO, Renato. *Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo*. 2. ed. São Paulo, Saraiva, 2018; BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2014.
- 21 .BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão de decisão que concluiu que o delito previsto parágrafo único do art. 1º, da Lei 8.137/90, configura crime de mera conduta. TJRJ, Habeas Corpus 241.770/RJ, Defensoria Pública, João Luiz de Paula da Conceição, rel. Min. Rogerio Schietti Cruz, 21.06.2016. Disponível em: [www2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ATC?seq=62149785&tipo=91&nreg=201200933775&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20160629&formato=PDF&salvar=false]. Acesso em: 05.05.2020.
- 22 .BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão de decisão que reconheceu a presença de repercussão geral na questão da constitucionalidade do preceito secundário do art. 273, § 1º-B, I, do Código Penal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 979.962/RS, Paulo Roberto Pereira e Ministério Público Federal, rel. Min. Roberto Barroso, 03.08.2018. Disponível em: [http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=747890410]. Acesso em: 05.05.2020.
- 23 .Nas palavras do Min. Roberto Barroso: “Como se nota, o dispositivo prevê a rigorosa pena de reclusão de 10 (dez) a 15 (quinze) anos para condutas de gravidade distinta: a hipótese de incidência compreende, ao menos em tese, tanto a falsificação de remédios para o tratamento de doenças graves como a importação de cosméticos (art. 273, § 1º-A) sem registro no órgão de vigilância sanitária”.
- 24 .PERELMAN, Chaïm. *Ética e direito*. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 18-19.
- 25 .Art. 330 – Desobedecer a ordem legal de funcionário público:  
Pena – detenção, de quinze dias a seis meses, e multa.
- 26 .EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Ed. Dialética, 2002. p. 160.
- 27 .BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes federais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 460.
- 28 .BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito Penal: parte especial*. 9. ed., São Paulo: Saraiva, 2015. p. 203. v. 5.
- 29 .MELLO, Sebastián Borges de Albuquerque. *Direito penal: sistemas, códigos e microssistemas*. Curitiba: Juruá, 2004. p. 124.
- 30 .Art. 1º, III, CF.
- 31 .IRTI, Natalino. *La edad de la descodificación*. Trad. para espanhol de Luis Rojo Ajuria. Barcelona: José Maria Bosch Editor S.A, 1992. p. 74.
- 32 .FRANCO, Alberto Silva; STOCO, Rui (Coord.). *Código penal e sua interpretação jurisprudencial, v. II, parte Especial*. 7. ed. São Paulo: Ed. RT, 2001. p. 3895-3896.
- 33 .FERREIRA, Roberto Santos. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Ed. Malheiros, 1996. p. 16.
- 34 .Tipos especiais em relação aos crimes previstos nos arts. 314, 316, 317 e 321 do Código Penal.
- 35 .PRADO, Luiz Regis. *Direito penal econômico: ordem econômica, relações de consumo. Sistema financeiro. Ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais, crime organizado*. São Paulo: Ed. RT, 2004. p. 436.
- 36 .SCHOERPF, Patricia. *Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais*. Curitiba: Juruá, 2010. p. 171-173.
- 37 .TAPIA, Maria Inmaculada Ramos; WOISCHNIK, Jan. Principios constitucionales en la determinación legal de los marcos penales. Especial consideración del principio de proporcionalidade. *Anuario de Derecho Constitucional latino-americano*. Konrad-Adenauer-Stiftung, 2001. p. 150-152.
- 38 .Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

39 .“A falta de atendimento da exigência feita pela autoridade fiscal, para que seja apresentada a documentação solicitada, é o que basta para a configuração do crime previsto no parágrafo único do art. 1º da Lei 8.137/1990. A consumação do crime ocorre com a simples inobservância à exigência da autoridade fiscal (falta de atendimento dessa exigência)”.

40 .BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Informativo de Jurisprudência n. 598*. 29.03.2017. Disponível em: [www.stj.jus.br/docs\_internet/informativos/PDF/Inf0598.pdf]. Acesso em: 04.05.2020.

41 .§ 1º-B – Está sujeito às penas deste artigo (reclusão, de 10 (dez) a 15 (quinze) anos, e multa) quem pratica as ações previstas no § 1º em relação a produtos em qualquer das seguintes condições: I – sem registro, quando exigível, no órgão de vigilância sanitária competente; II – em desacordo com a fórmula constante do registro previsto no inciso anterior; III – sem as características de identidade e qualidade admitidas para a sua comercialização; IV – com redução de seu valor terapêutico ou de sua atividade; V – de procedência ignorada; VI – adquiridos de estabelecimento sem licença da autoridade sanitária competente.

42 .BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão de decisão que reconheceu a presença de repercussão geral na questão da constitucionalidade do preceito secundário do art. 273, § 1º-B, I, do Código Penal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 979.962/RS, Paulo Roberto Pereira e Ministério Público Federal, rel. Min. Roberto Barroso, 03.08.2018. Disponível em: [http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=747890410]. Acesso em: 05.05.2020.

43 .GUERRA FILHO, Willis Santiago. Sobre princípios constitucionais gerais: isonomia e proporcionalidade. In: *Revista dos Tribunais*, v. 84, n. 719, set. 1995. p. 59.