

O CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL: SUA ALOCAÇÃO NO CAMPO DO DIREITO PENAL ECONÔMICO.

Judith Hofmeister Martins Costa
Mestranda em Direito na U.F.R.G.S.

INTRODUÇÃO

Objetiva-se no presente estudo, analisar o crime de Sonegação Fiscal, tipificado na Lei 4.729, de 14 de julho de 1965.

A análise do direito positivo não prescinde, todavia, de abordagens que dizem respeito ao questionamento acerca da alocação do crime de sonegação fiscal no campo do Direito Penal Econômico, haja vista o caráter vasto e policrômico deste novo espaço jurídico, seguindo-se, portanto, vertente que aponta à conveniência de serem inseridas certas contravenções — cujo tópico não se assente em valores ético-jurídicos tão determinados quanto aqueles que, comumente, encerram o campo de abrangência do direito criminal — no chamado “direito de mera ordenação social”.

Procura-se, igualmente, relacionar, no desenvolvimento do tema, as vinculações muito estreitas entre a matéria, tal como contemplada no ordenamento jurídico positivo, e o arcabouço estrutural, fundado nas tarefas modernamente conferidas ao Estado na orientação da economia, uma vez que tal questão parece situar a perspectiva a partir da qual o assunto deva ser tratado: com efeito, o Direito Penal, campo jurídico cujas linhas teóricas foram traçadas pelo jusracionalismo do séc. XVIII e cujos conceitos foram firmados pela pandectista, já não pode servir como exclusiva moldura à realidade sócio-jurídica deste final de século XX, onde avultam os chamados “crimes de colarinho branco” e as infrações à ordem econômica de caráter *massivo*, e não mais individual.

I — PARTE

A) PROBLEMAS RELATIVOS À CORRETA ALOCAÇÃO DA MATÉRIA

No campo extremamente vasto, conturbado e ainda fluido do Direito Penal Econômico, questão que se coloca com grande relevância é a atinente ao crime de *sonegação fiscal*.

Tal questão supõe, em preliminar, abordagem referente à sua efetiva situação na órbita do Direito Penal Econômico, haja vista opiniões doutrinárias que destacam desse ramo ou campo do Direito, delimitado pela palavra “econômico”, entendido em conotação adjetivo, os fenômenos que têm seu núcleo na esfera *fiscal*.

Por isso mesmo importa desde logo apontar os contornos metodológicos que servirão de base ao desenvolvimento do tema.

a) É unanimidade na doutrina a afirmativa de que o chamado Direito Penal Econômico surge e evolui quando se apresenta o *intervencionismo estatal*, traço característico do Estado Moderno, pelo qual as funções de regulação e coordenação da atividade econômica desbordam da esfera da sociedade civil passando a ser assumidas como atividades próprias do Estado. (1)

Tal fenômeno se agiliza, de forma a conduzir à possível formação de um novo

ramo da ciência jurídica destinado ao tratamento de suas questões, a partir da 1ª Guerra Mundial, nos primeiros vinte anos de nosso século, de maneira que a matéria experimenta não só as incertezas da novidade, que se refletem nas dificuldades de adoção de um critério orientador na definição de seus conteúdos e limites (haja vista que esse campo “começa por aparecer ao estudioso como um conjunto heterogêneo de normas que reivindicam a pertinência a esta zona do jurídico” (2) quanto as incertezas provocadas por sua própria natureza porquanto constitui, internamente, espaço jurídico “profundamente dinâmico e instável, profundamente hipotecado à conjuntura da evolução histórica e às particularidades de cada sistema econômico-social em que se insere” (3).

Na tentativa desta delimitação do campo específico do Direito Penal Econômico por vezes são afastados os setores que não reivindicam o qualificativo de *econômico*. Por isso, para alguns, estaria fora de seu campo o chamado Direito Penal Fiscal (4).

Tal colocação apresenta já o primeiro ponto de questionamento: Poder-se-ia afirmar que as questões atinentes ao fisco estariam fora da incidência do qualificativo “econômico”?

Se se entender as funções fiscais do Estado como de cunho meramente regulador, como operadas no Liberalismo, a resposta seria positiva. Será negativa, no entanto, se for observado que ao maior intervencionismo estatal corresponde a extensão de suas tarefas no campo fiscal, não só destinadas a assegurar suas despesas de administração, mas, igualmente, a “organizar a vida da nação” (5). Nesta perspectiva, a inserção das infrações fiscais no campo mais vasto do Direito Penal Econômico adquire também o caráter de salvaguarda da atuação do Estado na orientação da economia (6), e na coordenação da atividade produtiva, realizada também por meio de políticas de isenção e estímulo fiscal, coordenação operada pelo Estado através de planos e metas previamente estabelecidos, os quais teriam, tais infrações, o condão de fraudar.

Parece relevante fixar porque esse caráter de “salvaguarda” da economia nacional, de entendimento pacífico no que tange à repressão aos crimes de natureza estritamente econômica (como a que se refere à proteção da Economia Popular, à prevenção da especulação, do açambarcamento, das práticas restritivas da concorrência, etc.) se apresenta menos nítido no que pertine às infrações de ordem fiscal a ponto de a doutrina referir a existência de uma “dicotomia” entre direito penal econômico e direito penal fiscal.

b) Salienta Ricardo Andreucci que as modernas concepções “acerca da política econômica e das ciências das finanças alteraram profundamente uma série de concepções tradicionais, como a das finanças neutras, para passar a cuidar da política econômica e financeira, ou finanças funcionais, destinadas à orientação da *conjuntura econômica*” (7)

A idéia de conjuntura econômica remete à idéia de *planificação* como um dos produtos do dirigismo econômico que abriu espaço à noção do Direito Penal Econômico. Nessa conjuntura econômica os impostos são mecanismos utilizados não só para viabilizar as tarefas de administração, mas, sobretudo, “para concretizar o intervencionismo, influenciando no processo econômico” (8). Há, portanto, uma verdadeira reformulação da noção, alcance e conceito de *finanças públicas* cobrindo-se com seu manto as noções concernentes ao poder de tributar e ao poder de regular, ou poder de tributação e poder de polícia, entendido esse como o “poder de

promover o bem comum pela limitação e regulamentação da liberdade, do interesse e da propriedade" (9), de forma que as finanças públicas se alimentam, hoje, não só dos tributos cujo fim é "eminentemente fiscal", isto é, os que fixam precipuamente proporcionar arrecadação ao fisco, mas, igualmente dos que visam a um fim político ou social (10). O imposto, matéria-prima das "finanças públicas", deixa de ser visto como exclusivamente destinado à cobertura das atividades financeiras do Estado, passando a ser tratado como um eficaz instrumento da intervenção e da regulação das atividades sociais do Estado.

Nesta linha de raciocínio não se irá forçar a precisão metodológica se se afirmar que o Direito Penal Econômico, embora "mosaico de acentuada policromia" (11) comporta espaço às infrações de índole tributária, porquanto seu objeto, ou os bens jurídicos que visa tutelar caracterizam-se basicamente por um caráter *supra individual*, conduzindo, em conseqüência à necessidade de salvaguardar-se o *bem comum* teoricamente contemplado na direção estatal da economia nacional tornada efetiva, entre outros elementos, mediante a imposição de tributos.

B) DIREITO PENAL ECONÔMICO OU DIREITO DE MERA ORDENAÇÃO SOCIAL?

A definição dos bens a que o Direito Penal Econômico visa tutelar remete, ainda, à necessidade de uma outra distinção, qual seja, a operada entre esse novo ramo da ciência jurídica e o chamado "direito de mera ordenação social", (12) trazendo-se ao primeiro plano, aí, já não o qualificativo de "econômico", mas os *valores éticos* a serem efetivamente protegidos.

A integração desses valores éticos pode ser dar no direito penal ou no direito de mera ordenação social, dependendo do critério utilizado, se qualitativo ou técnico. A questão que se propõe, num primeiro passo, quando se trata de "conceitualizar o bem jurídico aglutinador da pluralidade e dispersão de normas que caracterizam o Direito Penal Econômico" é saber se tais normas têm caráter penal, em sentido técnico, ou se integram o direito de mera ordenação social, "com suas reações menos carregadas de reprovação ético-social", mas, em contrapartida, "com infrações menos exigentes em matéria de tipicidade, e com processos mais rápidos de responsabilização e punição" (13).

a) Com efeito, se observa a tendência de que o alargamento da órbita penal, assentada no princípios da tipicidade, legalidade e garantia, conduziria à idéia de *esfumaçamento* das normas que, inobstante criminalizadas, provocariam na verdade "confusão de normas e sanções" a ponto de "dizer-se que os homens acabam por pensar ou concluir que, já que tudo é criminalmente proibido, tudo passa afinal a ser permitido" (14), como bem acentua Eduardo Correia em estudo que já se tornou clássico, onde reflete, diante da perspectiva da cristalização dessa tendência, acerca do "estado de *anomia*", "de ausência de padrões ético-jurídicos" que "desentroniza o sentido" das penas criminais, atinge "a função dos tribunais que as aplicam" e "prejudica a própria dignidade do direito criminal" (15).

Se reconhece, portanto, a ineficácia do "aumento patológico do âmbito do direito criminal" (16) — para onde foram remetidas as contravenções — para que se alcance o seu efetivo tratamento e disciplinação, porquanto a esfera criminal é dominada pelo princípio *nulla poena sine iudicio, sine culpa et sine lege*, concluindo-se, nesta

perspectiva, pela necessidade de “atenuar os males ligados à criminalização de certos comportamentos” (17).

b) Por isso a doutrina mais avançada vem, principalmente na República Federal Alemã, e também em Portugal, trabalhando no sentido de bem discernir esses dois espaços jurídicos, a fim de propor, como primeiro critério para a delimitação, diferenças formais, processuais, o que indica que tais diferenças devem ser buscadas no direito positivo reconhecendo-se que a “inclusão numa infração num ou noutro dos domínios passa, necessariamente, pelo critério — e discricionariedade — do legislador” (18).

Há quem indique ainda outro critério, qual seja, o formado pelo âmbito dos imperativos “não, ou não ainda elitizados, ligados à prossecução dos fins do Estado Social, o qual poderá servir como guia à delimitação do direito de *mera ordenação*” (19).

O âmbito desse direito se refere, portanto, aos pontos que não têm correspondência a imperativos ético-jurídicos, mas resultam, mais de perto, de “uma ampliada concepção de justiça” (20), assentada nas finalidades do Estado Social cujo *thelos* se dirige à melhor produção e distribuição de riquezas e bens de interesse da sociedade (21).

Inobstante tal discernimento se mostre avançado em outros sistemas, como os já citados, pouco desenvolvimento vem recebendo entre nós. O que importa, portanto, nesta introdução, é deixar a questão proposta, sinalando-se a possível conveniência de as infrações tributárias virem a ser discriminalizadas justamente para que sua penalização se dê com maior efetividade, dada a natureza *aberta* das tipificações que pode ser encontrada no seio do direito de mera ordenação social, ao inverso do que ocorre no interior do sistema estritamente penal.

II — PARTE: AS RELAÇÕES ENTRE O CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL E O PODER DE TRIBUTAR

A) A ALOCAÇÃO ESPECÍFICA DO DELITO FISCAL

A superação da tradicional dicotomia entre poder de tributar como *fonte* dos impostos puramente fiscais e poder de regular, ou poder de polícia como o que visa finalidades “extrafiscais” assim entendidas as de *índole social ou política*, promovidas pelo Estado mediante a tributação, conduz, em paralelo, à superação do reductionismo consistente na consideração do crime fiscal como mera “desobediência ao poder de tributar” (22).

Em conseqüência, o delito fiscal, “embora referido ao conceito jurídico de administração pública” (23) deve ser compreendido de forma ampla, estando em sua base não só os tributos “eminentemente fiscais” quanto aqueles que consubstanciam instrumentos ou meios postos à serviço do poder de polícia, ditos tributos extrafiscais.

A ultrapassagem dessa visão dicotômica não afasta, contudo, a perspectiva graduada com a qual se observará o ilícito tributário, o qual se desenvolve por graus que vão de mera infração administrativa-regulamentar até os crimes contra a Fazenda Pública.

Esses graus definem, por sua vez, a área de abrangência da matéria em relação

à punibilidade, uma vez centrar-se a competência para apreciar a decidir sobre as infrações administrativas, em princípio, nos órgãos administrativos fiscais, fulcrando-se competência, para os chamados crimes contra o Erário, no Poder Judiciário, em conjunto com a competência administrativa ou reservadamente (24).

Tal diversidade de graus conduz a uma questão de ordem conceitual, referenciada à classificação das sanções geradas no Direito Tributário, as quais se diferenciam daquelas nascidas no Direito Penal, tendo presente o mesmo fato de violação de normas tributárias.

b) Propõe, neste enfoque, a doutrina, o discernimento entre *Direito Tributário Penal* e *Direito Penal Tributário*, distinção que, mais adiante de preocupações gramaticais ou acadêmicas, “gera efeito os mais importantes ou é capaz de conduzir a uma fácil compreensão de matérias até certo ponto tumultuadas” (25).

O Direito Tributário Penal, ou Direito Administrativo Tributário Penal, comportaria o “conjunto de normas legais tradutoras de sanções exclusivamente tributárias”, o núcleo “tributário” indicando o ramo do Direito onde a norma deve ser classificada e o componente “penal” referindo-se à qualificação da norma dentro do campo jurídico tributário, como exemplificativamente, as metas e os adicionais a tributos (26).

O Direito Penal Tributário se apresenta como o “conjunto de normas representativas de sanções penais a práticas que tenham sua tipicidade assentada primordialmente em violação de natureza tributária, “penal” indicando o ramo onde se classifica a norma e “tributário” a sua qualificação dentro do ramo jurídico penal (27). Neste espaço jurídico se enfeixam todas as normas que tipificam crimes ou contravenções de natureza tributária, entre elas as que tipificam a sonegação fiscal. Alocado, portanto no campo do Direito Penal Tributário, o crime de sonegação fiscal configura, nos termos da Lei 4729, de 14 de julho de 1965, ilícito penal de natureza dolosa, por traduzir não só a omissão ou passividade do agente no descumprimento de obrigação tributária mas, principalmente, por revelar ação realizada por meio do engano ou da fraude “ou com o emprego de meios tendentes a induzir em erro a autoridade administrativa” (28). Tais ações e/ou omissões, tipificadas no incisos I a V da Lei 4.729/65, com as modificações da Lei 5.569, de 25 de novembro de 1969 configuram o crime de sonegação fiscal que, alerta a doutrina, “é um só” (29) constituindo o que se domina de “tipo penal misto” (30) e onde sobressai claramente o dolo específico como elemento subjetivo do tipo.

Assim sendo, nos termos do direito positivo é crime, embora por muito tempo se tenha relutado em assim configurá-lo.

O Código Penal, afora algumas referências à falsificação, contrabando, excesso de exação, etc., nada tipifica quanto aos crimes tributários (31). A legislação específica é recente, com pouco mais de vinte anos, ressentindo-se, sua interpretação e aplicação, dos males que perpassam todo o Direito Penal Econômico, oriundos da “juventude” na tratção do assunto, de um lado, e da sua natureza intrínseca, fluida e polimorfa, de outro. Acresce à dificuldade da consideração das infrações fiscais como crimes, ainda, elementos de ordem sociológica, como os argüidos por Ruy Barbosa Moreira, segundo o qual, reluta a “consciência popular em admitir que as infrações fiscais possam configurar um ilícito criminoso, vendo antes na ação ou omissão contrária às leis fiscais uma forma de defesa da liberdade natural contra as coações fiscais” (32).

Esses elementos conduzem não só à escassa aplicação das normas existentes quanto, no caso de haver aplicação, ao *abrandamento das soluções propostas pelas normas*, aí se inserindo a questão da prescrição e a do chamamento e absorção, à órbita do crime de sonegação, dos crimes praticados conjuntamente, de penalização mais aguda, os quais todavia, se praticados em conjunto com o de sonegação, se beneficiam do seu tratamento mais brando. Na órbita delimitada pela *praxis*, todavia, é o crime de sonegação fiscal o de maior vulto entre as inúmeras infrações tributárias, onde se alinham também a *fraude* e o *conluio*, de índole dolosa, e a *negligência, imprudência* ou *imperícia*, de índole *culposa*.

O fato gerador da penalização tributária surge com o inadimplemento de obrigação tributária nascida. E o problema que se põe, neste particular, diz respeito ao *momento do nascimento* dessa obrigação. No que pertine ao crime de sonegação fiscal, o critério para verificar se ocorreu, ou não, a infração consiste em observar se os atos praticados pelo contribuinte, para evitar, retardar ou reduzir o pagamento do imposto foram realizados *antes* ou *depois* da ocorrência do *fato gerador do tributo*, porquanto, antes, a obrigação tributária se encontra em fase abstrata, não individualizada em relação a um fato e a um contribuinte determinado, e, aí, as práticas para evitar, retardar ou reduzir a satisfação do imposto podem caracterizar tão somente — se operadas através de meios lícitos — a chamada “evasão lícita”, “economia de imposto”, “*steverensparung*” ou “*avoidance*” (33).

É preciso, portanto, na caracterização do crime de sonegação fiscal, atentar para o elemento subjetivo que revelará a intenção de lesar, fraudar ou enganar a Fazenda Pública, e o elemento objetivo, consistente na demarcação exata do momento do inadimplemento da obrigação tributária, a qual “sendo *ex-lege*”, só se concretiza com a ocorrência da situação material ou jurídica nela definida como sendo seu fato gerador (CTN, art. 114)” (34). Após ocorrido o fato gerador, a circunstância de o contribuinte evitar, retardar ou eximir-se do pagamento dos tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei importará na prática do ilícito.

CONCLUSÃO

O fato de, nos termos do ordenamento positivo, encontrar-se a sonegação efetivamente tipificada como crime situado na órbita do Direito Penal Tributário não deve obstar o debate acerca da conveniência de seu enquadramento em espaço jurídico diverso.

Se observou que as questões concernentes à *infringência* das normas fiscais, hoje em dia, não devem estar apartadas da esfera mais ampla das infrações econômicas.

A partir dessa premissa, o ponto a ser fixado diz respeito à utilidade ou não, de ser criminalização o comportamento, omissivo ou comissivo, do particular frente ao Fisco, o que conduz ao questionamento acerca da eficiência, no plano da prática, de sua tipificação penal, tendo-se presente a idéia do *abrandamento das normas*, que, reiteradamente infringidas, não levam, em contrapartida, a uma correspondente e efetiva penalização.

A pena, prevista em lei, pouco é mais do que letra morta. E essa ausência de correspondência entre o crime e sua sanção conduz ao estado de anomia detectada por Eduardo Correia, muito embora se perceba, do ponto de vista sociológico inclusive, o vulto da sonegação fiscal entre nós.

Aí reside, precisamente, a importância do debate: é justamente por se perceber que a tipificação penal do crime de sonegação fiscal não vem atendendo, no plano da *praxis*, ao desiderato da sociedade, é que torna pertinente a discussão acerca de sua alocação em campo diverso daquele demarcado pelas normas rígidas do Direito Penal, seguindo-se tendência já visualizada em outros sistemas jurídicos, designadamente o português e o alemão.

NOTAS

- (1) Vide, entre outros, Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade, "Problemática Geral das Infrações Antieconômicas", in boletim do Ministério da Justiça n.º ., p. 4 a 48, Lisboa, .; Ricardo Antunes Andreucci, "o Direito Penal Econômico e o Ilícito Fiscal", in Revista dos Tribunais n.º 426, p. 299 a 310; Gerson Pereira dos Santos, "Direito Penal Econômico", Ed. Saraiva, 1981; e Ruy Barbosa Nogueira, "Direito Tributário", Ed.
- (2) Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade, op. cit. p. 8.
- (3) Idem, op. cit., p. 9.
- (4) Idem, op. cit., p. 10.
- (5) Ruy Barbosa Nogueira, "Direito Tributário", p. 188.
- (6) Ricardo Antunes Andreucci, op. cit., p. 203.
- (7) Idem, op. cit., p. 207, grifos nossos.
- (8) Idem, ibidem.
- (9) Ruy Barbosa Nogueira, "Direito Financeiro", Bastos Editores, São Paulo, 1971, p. 146.
- (10) Anota Ruy Barbosa de Souza que a classificação teológica dos tributos se mostra insuficiente quando se observa a miscigenação, em um mesmo tributo, de finalidades estritamente "financeiras" e sociais, apontando como exemplo o imposto aduaneiro, que também tem fim de proteção à indústria nacional, ou o imposto sobre bebidas alcoólicas, que indiretamente combate o alcoolismo (op. cit., p. 147) no mesmo caso o imposto sobre o fumo, entre outros. A classificação todavia é pertinente no que respeita ao paralelismo das duas competências.
- (11) Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade, op. cit., p.24.
- (12) Vide Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade, op. cit., p. 10, 11, 15, 35, 36, 37, onde claramente proposta a diferenciação entre Direito Penal e o Direito de mera ordenação social, este um "aliud", uma "realidade juridicamente diferente, um conjunto significativo de especificidade em relação ao Direito Penal e com a recepção *adaptada* de algumas das exigências fundamentais daquele direito — legalidade, culpa, etc.". Também E. Correia, "Direito Penal e Direito de Mera Ordenação Social", Coimbra, 1973.
- (13) Para essas referências vide Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade, op. cit., p. 35.
- (14) Eduardo Correia, "Direito de Mera Ordenação Social", p. 263.
- (15) Idem, ibidem.
- (16) Idem, op. cit., p. 259.
- (17) Idem, op. cit., p. 261.
- (18) Jorge Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade, op. cit., p. 36.
- (19) Eduardo Correia, op. cit., p. 278.

- (20) *Idem*, *ibidem*.
- (21) "Num ordenamento assim *construído e orientado*"; assinala Eduardo Correia, "compreende-se, por outro lado, que possa caber não só a tutela de certos imperativos que visam a promoção do bem-estar, mas a de todas aquelas normas, referentes a ações ou omissões, as quais, não ofendendo, direta ou proxivamente, os interesses de outrem, constituem, todavia, um perigo para a *ordem e tranquilidade pública*, isto é, das regras contravencionais" (op. cit., p. 278).
- (22) Ricardo Antunes Andreucci, op. cit., p. 307.
- (23) *Idem*, op. cit., p. 309.
- (24) Ruy Barbosa Nogueira, "Direito Financeiro", p. 160.
- (25) Fausto Fanucchi, "A Tributação Penal", in Revista de Direito Público nº 25, p. 105 a 119.
- (26) *Idem*, op. cit., p. 105. Para a classificação Direito Tributário Administrativo Penal, vide Ruy Barbosa de Souza, "Direito Financeiro", p. 162.
- (27) Fábio Fanucchi, op. cit., p. 105, e Ruy Barbosa de Souza, op. cit., p. 174.
- (28) Gerson Pereira dos Santos, "Direito Penal Econômico", 1981, p. 219.
- (29) *Idem*, op. cit., p. 220.
- (30) "Tipo Penal Misto" e não concurso formal ou material, porque, a exemplo do art. 122 do Código Penal, se alguém "induz", "instiga" ou "auxilia", "presta declaração falsa", "insere elementos inexatos", "altera faturas" ou "altera despesas", *pratica um só crime*, o de sonegação fiscal (cf. Gerson Pereira dos Santos, op. cit., p. 221).
- (31) Ruy Barbosa Nogueira, op. cit., p. 174.
- (32) *Idem*, *ibidem*.
- (33) Cf. Rubens Gomes de Souza, cit. por Ruy Barbosa de Souza, in Revista de Direito Público, nº .pg365. Até a ocorrência do fato gerador o Fisco só tem "expectativa de direito". A economia de imposto consiste na escolha, pelo contribuinte, da forma menos onerosa da satisfação do crédito tributário, prática lícita, porquanto, segundo célebre decisão do Tribunal Administrativo da Prússia, de 1960, "ninguém é obrigado a administrar suas rendas de tal forma a propiciar ao Estado o máximo de arrecadação de tributos" (op.cit.,p. 365 e 366).
- (34) *Idem*, *ibidem*.

BIBLIOGRAFIA

01. ANDREUCCI, Ricardo Antunes. "O Direito Penal Econômico e o Ilícito Fiscal". In Revista dos Tribunais. nº 426. 1971. p. 299/310.
02. CORREIA, Eduardo. "Direito Penal e Direito de Mera Ordenação Social". In Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, 1973. p. 257/281.
03. DIAS, Jorge de Figueiredo e ANDRADE, Manoel da Costa. "Problemática Geral das Infrações Antieconômica". In boletim do Ministério da Justiça, p. 5/49. Lisboa.
04. GONZAGA, João Bernardino. "O Crime de Sonegação Fiscal". In Revista dos Tribunais. nº 380/1967. p. 7/17. São Paulo.
05. FANUCHI, Fábio. "A Tributação Penal". In RDP, nº 25. p. 105/119.
06. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. "Imposto de Renda... Distinção entre "sonegação" e "economia de imposto". Parecer. In Revista de Direito Público, nº 14/1970, p. 360.
07. "Direito Financeiro — Curso de Direito Tributário". Ed. Bushatsky. São Paulo, 1971.
08. PIMENTEL, Manoel Pedro. "Crime de Sonegação Fiscal". In Revista dos Tribunais, nº 455/1973. p. 283/291.
09. . "Introdução ao Estudo do Direito Penal Tributário". In Ciência Penal, nº 2/1974, p. 37/59. SP.
10. QUEIROZ, Cid. Heráclito. "Imposto — Sonegação — Ação Penal e Ação Fiscal — Extinção da Punibilidade". Parecer. In RDA, nº 119, ano 1975. p. 384.
11. . "Dívida Fiscal — Sonegação — Ação Penal e Processo Administrativo — Notas Fiscais Fictícias". In RDA nº 113/1973. p. 326.

12. SANTOS, Géson Pereira. "Direito Penal Económico", ed. Saraiva, Rio de Janeiro, 1981.

13. JURISPRUDÊNCIA: RDA, n.º 125, p. 240.

Revista dos Tribunais, números, 571, p. 306; 588, p. 298; 564, p. 411; 594, p. 311; 579, p. 305; 585, p. 327; 611, p. 229; 455, p. 285; 589, p. 350; 531, p. 320; 524, p. 319; 510, p. 329; 573, p. 401 e 534, p. 424.