

## 1 INTRODUÇÃO

A presente pesquisa tem o intuito de debater acerca de um tema polêmico no âmbito do Direito Penal, qual seja, a possibilidade de aplicar a extinção da punibilidade pela reparação do dano, presente nos crimes contra a ordem tributária, aos crimes contra o patrimônio sem violência ou grave ameaça.

Para que fosse possível analisar os crimes contra a ordem tributária, foi necessária uma melhor compreensão sobre o momento vivenciado nos dias atuais.

A evolução da sociedade, ocasionada pela globalização e pelos avanços tecnológicos, gerou o surgimento de novos riscos e, conseqüentemente, forçou o Direito Penal a acompanhá-la com o intuito de proteger, de maneira efetiva, os bens jurídicos fundamentais do indivíduo e da sociedade.

Esses novos riscos, oriundos de uma sociedade agora dita como sociedade de risco, que se configura por ser massificada, global e pautada na tecnologia, atingem a toda uma coletividade.

Como consequência da aparição de novos riscos de níveis globais, surgem também novos bens jurídicos dignos de proteção. Assim, percebe-se a ocorrência de um fenômeno no Direito Penal, ao abandonar seu caráter fragmentário para se tornar um Direito Penal Expansivo, com o objetivo de tutelar novos bens jurídicos.

É esse contexto que respalda as teorias da Terceira Velocidade do Direito Penal e do Direito Penal do Inimigo, que são marcadas pela relativização de garantias político-criminais e pela pena privativa de liberdade.

Ademais, com base nestas teorias ocorreu um maior rigor na punição dos autores de delitos econômicos, por serem entendidos como inimigos da sociedade. Inimigos, pois são considerados sujeitos que não se ajustaram à vivência em sociedade, representando um perigo a esta e que deverão, prontamente, ser combatidos.

Ao objetivar estabelecer, no presente trabalho, um paralelo entre os crimes tributários e os crimes patrimoniais cometidos sem violência ou grave ameaça, foi necessário abordar, no terceiro capítulo, as hipóteses gerais de reparação do dano que são previstas a estes e também discorrer sobre o bem jurídico protegido pelo Direito Penal nesses crimes.

E ainda, foram tratadas, nesse capítulo, as disposições existentes acerca dos crimes contra o patrimônio sem violência ou grave ameaça no projeto do novo Código Penal Pátrio, tendo em vista que as alterações legislativas até então estabelecidas promoverão uma melhora substancial no tratamento legal conferido a esses crimes.

Por sua vez, no quarto capítulo, houve a análise dos crimes contra a ordem tributária com base na lei 8.137/90, na qual estão estipulados nos artigos 1º e 2º. Essa análise também possuiu enfoque em dispor sobre o bem jurídico tutelado nesses crimes, bem como na hipótese de reparação do dano existente, qual seja, a extinção da punibilidade e nas leis de refinanciamento do débito tributário existentes até a presente época.

A importância de abordar as generalidades dos dois grupos de crimes presentes no terceiro e no quarto capítulo, é demonstrada no quinto capítulo, que, por seu turno, tratou sobre a possibilidade da extensão do benefício legal da extinção da punibilidade pela reparação do dano previsto nos crimes tributários aos crimes patrimoniais cometidos sem violência ou grave ameaça.

Nos crimes tributários, é observada a possibilidade de benefícios máximos, assegurados legalmente, onde é suspensa a pretensão punitiva do Estado caso o dano seja reparado na íntegra ou, até mesmo, de forma parcelada.

Assim, no quinto capítulo, foi feita uma análise político-criminal acerca da diferenciação ocorrida no tratamento legal concedido aos autores dos crimes tributários e dos crimes contra o patrimônio sem violência ou grave ameaça.

Essa diferenciação ocorre, pois, apesar de objetivarem defender bens jurídicos similares, não há que se falar em reparação de dano como pressuposto para isentar alguém de punição nos crimes patrimoniais, ainda que tenha sido cometido sem violência ou grave ameaça. Existindo somente o instituto do arrependimento posterior, que reduz a pena de um a dois terços quando reparado o dano até o recebimento da denúncia ou da queixa.

Desse modo, a presente pesquisa pretende demonstrar que a desigualdade no trato legal entre os crimes tributários e os crimes contra o patrimônio sem violência ou grave ameaça acabou por gerar violação aos princípios constitucionais da isonomia e da proporcionalidade, tendo em vista que as semelhanças entre eles são amplamente notáveis, desde as condições de incriminação até os bens tutelados.

Assim, salienta-se que a desigualdade empregada entre esses crimes, possuem consequências para além do âmbito jurídico, impactando sobre o aspecto social, ao estabelecer um Direito Penal que prevê situações de acordo com a capacidade econômica do autor, considerando que, normalmente, os autores dos crimes tributários possuem um nível social elevado, enquanto que os autores dos crimes patrimoniais, em sua grande maioria, pertencem aos estratos sociais inferiores.

Ainda, foi minuciosamente analisado no quinto capítulo sobre a diferenciação existente na aplicação do Princípio da Insignificância em relação aos crimes tributários e aos patrimoniais na jurisprudência pátria. Concluindo-se que, mais uma vez, é percebido um tratamento diferenciado entre os autores desses crimes, devido aos parâmetros utilizados, principalmente em relação aos valores considerados insignificantes para aplicação desse princípio em ambos os casos.

Diante dessas polêmicas presente no Direito Penal, há a necessidade de uma atuação estatal para que seja possível corrigir essas situações e que não vigore a perpetuação dessa desigualdade acalentada por preceitos legais. Assim, alcançando a coerência de tratamento dessas normas perante dispositivos constitucionais.

## 2. DA SOCIEDADE DE RISCO E OS NOVOS BENS JURÍDICOS

A sociedade de risco, também conhecida como sociedade pós-industrial, é marcada pela modernização ocorrida na sociedade atual, que, por sua vez, é proveniente do surgimento de avanços tecnológicos e científicos, oriundos do fenômeno da globalização.

Diante disso, o reconhecimento dessa sociedade torna evidente a existência de riscos de níveis globais, que atingem, sem distinção, todas as pessoas. Dessa maneira, com o aparecimento desses, surgem também novos bens jurídicos a serem tutelados pelo Direito Penal.

Assim, com a sociedade de risco, é notável uma alteração de perspectiva do Direito Penal, que passa de um caráter fragmentário, caracterizado pela *ultima ratio*, para um Direito Penal expansivo, visando tutelar novos interesses dignos de proteção.

### 2.1 DIREITO PENAL CLÁSSICO *VERSUS* DIREITO PENAL DO RISCO

Com as mudanças frequentes na sociedade, o Direito Penal necessita também se transformar, para acompanhá-la e, assim, poder efetuar dignamente a proteção dos bens jurídicos fundamentais do indivíduo e da sociedade.

Nesse sentido, com a globalização e os crescentes avanços no campo da tecnologia e da ciência, surgiram novos riscos sociais, caracterizando a sociedade pós-industrial, também conhecida como sociedade de risco.

O surgimento da sociedade de risco anuncia o fim de uma sociedade industrial em que os riscos, para a existência do indivíduo e da comunidade, são originários de acontecimentos naturais (sendo o Direito Penal totalmente incompetente para tutelá-los) ou provenientes de ações humanas próximas e definidas (sendo a tutela penal suficiente para proteger os bens jurídicos individuais). (DIAS, 2001, p. 43-44).

Desse modo, com o fim da sociedade industrial, ocorre sua substituição por uma sociedade “tecnologizada”, massificada e global, na qual a ação humana é capaz de produzir riscos que atingem a toda uma coletividade. (DIAS, 2001, p. 44).

Com a emergência da sociedade pós-industrial, surgiram novos problemas para o Direito Penal, o que implica no abandono do paradigma penal clássico e a substituição por outro. Dessa forma, pode-se dizer que o Direito Penal está diante de uma revolução científica, que, para Thomas Kuhn (2006, p. 125) são “aqueles episódios de desenvolvimento não-cumulativo, nos quais um paradigma mais antigo é total ou parcialmente substituído por um novo, incompatível com o anterior”.

O paradigma penal clássico, para Jorge de Figueiredo Dias (2001, p. 41-42), consiste em três teses político-criminais. A primeira diz respeito à política criminal enquanto disciplina que integra a “ciência conjunta do Direito Penal”. Esta possui lugar de destaque por ter o condão de definir o “se” e o “como” da punibilidade, ou seja, os seus limites. Além disso, a política criminal influencia os conceitos básicos da doutrina do fato punível a ponto de determiná-los e cunhá-los.

A segunda tese possui relação com a função do Direito Penal de proteger subsidiariamente os bens jurídicos. Contudo, afirma este autor que o Direito Penal não possui função de tutelar todos os bens jurídicos, mas apenas os bens jurídico-penais, que podem ser considerados como bens jurídicos fundamentais à vida comunitária e ao livre desenvolvimento da pessoa, encontrando como fonte a Constituição Federal. (DIAS, 2001, p. 41-42).

A terceira tese faz referência à aplicação de penas e medidas de segurança que são conduzidas por finalidades de prevenção, também denominadas de prevenção geral positiva ou de integração e prevenção especial positiva ou de socialização. O supracitado autor assevera ainda que a culpa se caracteriza, de acordo com sua função político-criminalmente estabelecida, por ser uma condição necessária de aplicação da pena e limite da sua medida. (DIAS, 2001, p. 42).

Assim, a pena deve ser determinada dentro do limite permitido pela culpa e no formato da prevenção geral positiva, tendo em vista que o limite superior é a tutela dos bens jurídicos e o limite inferior é marcado pelas exigências mínimas de defesa do ordenamento jurídico. A medida da pena, seguindo os moldes da prevenção geral positiva, terá sua função vinculada às exigências da prevenção especial de socialização. (DIAS, 2001, p. 42).

A evolução da sociedade faz com que o paradigma penal clássico torne-se obsoleto. Outrossim, a mudança do paradigma penal, através do Direito Penal do Risco, torna-se necessária para acompanhar a chamada Sociedade de Risco.

Ressalte-se que o Direito Penal do Risco se diferencia do Direito Penal Clássico na medida em que este criminalizava condutas por se apresentarem como inadequadas socialmente, enquanto que naquele, criminaliza-se para que o comportamento seja considerado como socialmente desvalorizado. Isto acontece porque o Estado, de garantidor da segurança jurídica, torna-se garantidor dos bens jurídicos. (SILVA, 2004, p. 83).

Outra diferenciação ocorre quanto a motivação ética da criminalização, uma vez que no Direito Penal do Risco, raras as vezes os comportamentos criminalizados são violentos ou evidentemente perigosos. Por outro lado, os comportamentos criminalizados no Direito Penal Clássico são, quase em sua unanimidade, violentos e perigosos. (SILVA, 2004, p. 83).

Este Direito Penal presente na sociedade pós-industrial caracteriza-se por ser expansivo, ao contrário do Direito Penal da sociedade industrial que possui como marca o caráter subsidiário no tocante a proteção dos bens jurídicos.

Jesús-Maria Silva Sánchez (2001, p. 25) dispõe em sua obra as principais causas da expansão do Direito Penal. A primeira delas pode-se dizer que é a aparição de novos bens jurídicos e o aumento de valor de alguns bens jurídicos que já existiam. Afirma este autor que as causas de surgimento desses novos interesses são distintas. Por um lado, a conformação de novas realidades, tendo como exemplo as instituições econômicas de crédito. Por outro, a deterioração de realidades tradicionalmente abundantes, como, por exemplo, o meio ambiente. E ainda é necessário contemplar o incremento essencial de valor de algumas realidades existentes, a exemplo do patrimônio histórico e artístico.

A segunda causa prevista é o aparecimento de novos riscos provenientes de decisões adotadas pelos cidadãos no manejo dos avanços técnicos e científicos, e ainda de por causa da sociedade tecnológica ser cada vez mais competitiva, desloca para a marginalidade muitos indivíduos, assim, gerando mais uma fonte de riscos pessoais e patrimoniais. A terceira causa diz respeito à institucionalização da insegurança, tendo em vista que a complexidade atinente à sociedade atual gera um

potencial de incerteza na vida social. A quarta causa trazida por Sánchez é a difusão da sensação de insegurança, tendo como consequência o enrijecimento das leis penais e a flexibilização das garantias clássicas do Estado de Direito. (SÁNCHEZ, 2001, p. 27-39).

A quinta causa relaciona-se com o fato da configuração da sociedade pós-industrial ser de sujeitos passivos, ou seja, cidadãos-consumidores que são beneficiários da transferência da riqueza pelo Estado, que não criam excedentes. Desse modo, há uma valorização exacerbada da ideia de segurança. A sexta causa é a identificação social com a vítima, no qual os demais integrantes da sociedade se identificam com as vítimas da criminalidade organizada, econômica e da corrupção. Então, gera, de igual forma, um endurecimento do Direito Penal. Por fim, uma sétima causa é o descrédito de outras instâncias de proteção, que torna o Direito Penal, para as pessoas, como o único recurso capaz de tutelar alguns bens jurídicos que possuem maior relevância. (SÁNCHEZ, 2001, p. 39-61).

Deste modo, mostra-se de grande valia tratar sobre a ideia de *risco*. O desenvolvimento deste ocorre em três fases. A primeira fase perpetua-se durante a sociedade liberal do século XIX, onde o risco se caracteriza por ser um acontecimento exterior e imprevisto, porém, nesse período os perigos eram perceptíveis através dos sentidos. A segunda fase evidencia-se pela necessidade da noção de prevenção, que é entendida como atitude coletiva, racional e voluntarista, destinando-se a reduzir a probabilidade de ocorrência e a gravidade de um risco. (SILVA, 2004, p. 76).

Por fim, a terceira fase é marcada por um período histórico com fim determinável, pois se encontra no momento atual. Essa fase é a do risco catastrófico, pouco previsível e irreversível, que frustra a capacidade humana de prevenção. (SILVA, 2004, p. 76).

Cumpra ainda diferenciar *risco* de *perigo*. Este pode ser definido como qualquer possibilidade considerável de um prejuízo, enquanto que aquele somente deve ser considerado quando for possível a ocorrência de um prejuízo que derive de uma decisão própria de alguém. Isto é, a decisão própria, ao ser pressuposto do risco, define se o prejuízo ocorrerá ou não. Contudo, essa diferenciação gera uma duplicidade, uma vez que as pessoas, ao decidirem, ficam expostas aos riscos,

enquanto que, os que são atingidos com o prejuízo, o observam pela ótica do perigo. (SILVA, 2004, p. 77).

Registre-se que os riscos sempre existiram, porém os riscos anteriores eram pessoais. Os novos riscos, provenientes da sociedade pós-industrial, são globais, pois ameaçam a humanidade, ultrapassando o individualismo.

Com a globalização dos riscos, percebe-se que esses causam danos sistemáticos e, na maioria das vezes, irreversíveis. Dito isto, os riscos permanecem invisíveis e, para encontrá-los, é necessário utilizar de interpretações causais. Contudo, o desconhecimento dos riscos influencia em seu crescimento, já que a invisibilidade social da sociedade de risco, em uma certa etapa da produção social, impulsiona o surgimento deles, bem como prova a existência. (BECK, 1998, 59-60).

Com efeito, a distribuição desses novos riscos na sociedade pós-industrial acompanha a lógica da distribuição das riquezas. As pessoas ricas podem tentar se valer do dinheiro para se protegerem dos riscos, escolhendo, por exemplo, o local de moradia e os alimentos a serem ingeridos. Entretanto, a modernização provoca riscos que atingem igualmente todas as classes sociais, a exemplo da poluição do ar, da água e a ameaça nuclear. (PEREIRA, 2004, p. 112-113).

Observa-se, então, o que Ulrich Beck (1998, p. 43-44) denominou de “efeito bumerangue” dos riscos, ao atingir também a fonte de sua produção. Desse modo, os próprios criadores da modernização também estão suscetíveis de sofrerem os perigos que por eles mesmos são criados.

À vista do exposto, tem-se que o surgimento dos riscos é produto do processo de modernização que conduz a uma nova sociedade, qual seja, a sociedade de risco. Esta, ao emergir, traz consigo a necessidade de um Direito Penal diferenciado, ora denominado de Direito Penal do risco.

## 2.2 BEM JURÍDICO SUPRAINDIVIDUAL

O Direito Penal possui como base fundadora da sua tutela o bem jurídico. Este deve ter sua formação a partir da transformação de valores, tendo como consequência a sua inserção no ordenamento jurídico brasileiro, através de lei. Contudo, o bem



jurídico para ser tutelado deve também ser protegido pela Constituição Federal, quer tenha natureza individual ou supraindividual.

O bem jurídico, para Jorge de Figueiredo Dias, citado por Roberto dos Santos Ferreira (2002, p. 21), pode ser definido como: “a expressão de um interesse, da pessoa ou da comunidade, na manutenção ou integridade de um certo estado, objeto ou bem em si mesmo socialmente relevante e por isso juridicamente reconhecido como valioso”.

Nesse sentido, leciona Juarez Tavares (2000, p. 179) que:

O bem jurídico não se confunde, assim, nem com os interesses juridicamente protegidos, nem com um estado social representativo de uma sociedade eticamente ideal, nem ainda com mera relação sistêmica. Bem jurídico é um elemento da própria condição do sujeito e de sua projeção social e nesse sentido pode ser entendido, assim, como um valor que se incorpora à norma como seu objeto de referência real e constitui, portanto, o elemento primário da estrutura do tipo, ao qual se devem referir a ação típica e todos os seus demais componentes. Por objeto de referência real se deve entender aqui o pressuposto de lesão ou de perigo de lesão, pelo qual se orienta a formulação do injusto. Não há injusto sem a demonstração de efetiva lesão ou perigo de lesão a um determinado bem jurídico.

Roberto dos Santos Ferreira (2002, p. 23), aduz que, sob a ótica do Direito Penal, o bem jurídico possui quatro funções: garantidora, teleológica, individualizadora e sistemática.

Pela função garantidora, o bem jurídico é o limite material da norma penal, de forma que restringe o *ius Puniendi* do Estado, que deve conceder-lhe substancial relevância ao criar normas penais incriminadoras, pois somente se admite a tipificação de condutas que lesionem ou ponham em risco interesses e valores fundamentais da pessoa e da sociedade. (FERREIRA, 2002, p. 23).

A função teleológica é utilizada ao interpretar as normas penais, pois estas possuem como finalidade proteger o bem jurídico. Assim, o sentido e alcance da norma penal são estabelecidos pela identificação do bem jurídico, pois parte-se do pressuposto de que todos os fatos delituosos vão causar ameaça ou lesão a este. (FERREIRA, 2002, p. 23).

A função individualizadora é observada no momento de fixação da pena no caso concreto, uma vez que se considera a gravidade da ofensa ao bem jurídico. Por fim, a função sistemática ao prever que o bem jurídico é o critério classificatório dos crimes, seja em títulos ou capítulos, na parte especial das codificações penais, a

exemplo da divisão de crimes contra a pessoa, contra o patrimônio e contra os costumes. (FERREIRA, 2002, p. 23).

Importante ressaltar a existência de duas correntes no tocante à natureza dos bens jurídico-penais: a teoria monista, que se subdivide em duas vertentes: monista-pessoal e monista-não pessoal, e a teoria dualista.

A teoria monista-pessoal preceitua que o objeto da tutela penal possui como único e/ou primeiro e imediato referencial a pessoa individual e o seu livre desenvolvimento. Dessa forma, para esta teoria, os bens jurídico-penais individuais, bem como os supraindividuais possuem como sujeito passivo predominante o indivíduo (SOUZA, 2006, p. 253).

Assim, para os representantes da chamada Escola de Frankfurt, baseando-se em uma concepção puramente monista e antropocêntrica dos bens jurídicos, a tutela dos novos bens jurídicos provenientes da sociedade de risco são incompatíveis com os princípios do Direito Penal e sua vertente liberal. (DIAS, 2003, p. 1126).

Entre os defensores desta teoria, destaca-se o pensamento de Winfried Hassemer, citado por Luís Greco e Fernanda Lara Tórtima (2011, p. 21), ao afirmar que:

Os bens jurídicos universais têm, nessa medida, somente uma base, quando comprovadamente forem interesses indiretos do indivíduo. Na origem dessa tradição está uma compreensão liberal de Estado, para a qual o Estado não é fim em si próprio, mas deve apenas promover o desenvolvimento e a garantia das possibilidades vitais do ser humano.

Percebe-se que este autor estabelece o patamar dos bens jurídicos supraindividuais, inferiorizando estes em relação aos bens jurídicos individuais, por entender que aqueles não possuem autonomia e supremacia. Assim, entende que a meta desta teoria é funcionalizar os interesses gerais sob o enfoque dos interesses pessoais, para que os bens sociais e estatais sejam entendidos a partir dos bens individuais. (SOUZA, 2006, p. 254-255).

A teoria monista-não pessoal, por sua vez, inicia-se com a obra de Karl Binding, que corrobora com a ideia da existência de bens jurídicos transindividuais, com uma declarada superioridade destes aos bens individuais. Desse modo, segundo este autor:

Todos os bens assumem um valor social (Sozial-Wert). A sua lesão terá de obedecer a uma ponderação, não apenas deste ou daquele, mas de toda comunidade viva. É só, por isso, que eles gozam de uma tutela social

(Sozial-Schutz). Nada, pois, mais errado do que introduzir aqui uma perspectiva individualista e pretender traçar uma linha divisória rígida entre os bens do indivíduo, por um lado, e os da sociedade e do Estado, por outro (...). O direito só considera as pessoas, coisas e objetos enquanto partes da vida da comunidade jurídica. Tudo aquilo a que adscrive um valor jurídico só o tem para o todo. O bem jurídico é sempre bem jurídico da totalidade [Gesamtheit], por mais individual que ele possa aparentemente ser. (BINDING *apud* ANDRADE, 1990, p. 67-68).

Portanto, através desta teoria, percebe-se a defesa de que todos os bens jurídico-penais devem ser entendidos sob a ótica da natureza supraindividual.

Em confronto com as teorias monistas, a teoria dualista pauta-se na ideia de que os bens jurídico-penais possuem natureza individual, bem como supraindividual. Dessa forma, os objetos jurídicos de tutela penal terão, respectivamente, como titulares o indivíduo, assim como a coletividade, o Estado e até mesmo a humanidade (no âmbito do Direito Penal internacional). (SOUZA, 2006, p. 257).

No atual contexto de Estado Social e Democrático de Direito, não é permissível que o Direito Penal sancione apenas lesões a bens jurídicos individuais, já que existem hoje situações que ensejam condutas socialmente danosas.

Essa diferenciação acerca dos bens jurídicos importa na desnecessidade de vincular a titularidade dos bens jurídicos supraindividuais à titularidade dos bens jurídicos individuais. Dessa forma, a coletividade e o Estado podem ser titulares autônomos, ou seja, com fins em si mesmos. Essa distinção recebe maior destaque a partir de Klaus Tiedemann, que contrapõe a esfera social e individual dos bens jurídicos. (TIEDEMANN, *apud* SOUZA, 2006, p. 258).

Jorge de Figueiredo Dias, demonstrando seu posicionamento favorável à teoria dualista, assevera que:

Sem prejuízo do axioma onto-antropológico sobre o qual repousa toda a matéria penal, ao lado dos bens jurídicos individuais ou dotados de referente individual e ao mesmo nível de exigência tutelar autônoma, existem autênticos bens jurídicos sociais, transindividuais, transpessoais, colectivos, ou como quer que prefiramos exprimir-nos a propósito. (DIAS, 2001, p. 57).

Assim, baseando-se em tudo que foi exposto sobre os bens jurídico-penais, é indubitável que a sociedade de risco, através de suas características, é peça fundamental para o surgimento de novos bens jurídicos de natureza coletiva. E ainda, da mesma forma que os bens jurídicos individuais, o Direito Penal possui

exclusivamente a função de tutelar subsidiariamente esses bens jurídicos supraindividuais, já que se tratam também de bens jurídico-penais verídicos.

### 2.3 VELOCIDADES DO DIREITO PENAL E O DIREITO PENAL DO INIMIGO

Inicialmente, registre-se a importância do jurista espanhol Jesús-Maria Silva Sánchez ao apresentar a teoria das velocidades do Direito Penal. Estas velocidades, também chamadas de fases, foram recebidas com grande importância pela doutrina. Este autor anuncia a teoria das velocidades do Direito Penal tendo como fundamento uma linha de pensamento oposta à tendência da modernização generalizada do Direito Penal (a consolidação de um único “Direito Penal Moderno”), marcada pela expansão e flexibilização dos princípios político-criminais e regras de imputação inerentes às penas privativas de liberdade. (SÁNCHEZ, 2001, p. 157).

Dito isto, foram conferidas ao Direito Penal três velocidades. A primeira e a segunda velocidade são, de forma precisa, conceituadas pelas palavras de Silva Sánchez (2001, p. 163):

Una primera velocidad, representada por el Derecho penal «de la cárcel», en el que habrían de mantenerse rígidamente los principios político-criminales clásicos, las reglas de imputación y los principios procesales; y una segunda velocidad, para los casos en que, por no tratarse ya de La cárcel, sino de penas de privación de derechos o pecuniarias, aquellos principios y reglas podrían experimentar una flexibilización proporcionada a la menor intensidad de la sanción.

Em outras palavras, a primeira velocidade é caracterizada pelo paradigma do Direito Penal Clássico, cumprindo o devido processo legal, no tocante às penas privativas de liberdade e as garantias constitucionais. A segunda velocidade preceitua uma menor rigidez das medidas punitivas do Estado e uma possível substituição das penas privativas de liberdade por penas alternativas.

Como exemplo do Direito Penal de segunda velocidade no ordenamento jurídico brasileiro, tem-se o instituto da transação penal (previsto para os crimes de menor potencial ofensivo), presente no artigo 76 da Lei 9.099/1995 que dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais.

Art. 76. Havendo representação ou tratando-se de crime de ação penal pública incondicionada, não sendo caso de arquivamento, o Ministério

Público poderá propor a aplicação imediata de pena restritiva de direitos ou multas, a ser especificada na proposta.

§ 1º Nas hipóteses de ser a pena de multa a única aplicável, o Juiz poderá reduzi-la até a metade.

§ 2º Não se admitirá a proposta se ficar comprovado:

I - ter sido o autor da infração condenado, pela prática de crime, à pena privativa de liberdade, por sentença definitiva;

II - ter sido o agente beneficiado anteriormente, no prazo de cinco anos, pela aplicação de pena restritiva ou multa, nos termos deste artigo;

III - não indicarem os antecedentes, a conduta social e a personalidade do agente, bem como os motivos e as circunstâncias, ser necessária e suficiente a adoção da medida.

§ 3º Aceita a proposta pelo autor da infração e seu defensor, será submetida à apreciação do Juiz.

§ 4º Acolhendo a proposta do Ministério Público aceita pelo autor da infração, o Juiz aplicará a pena restritiva de direitos ou multa, que não importará em reincidência, sendo registrada apenas para impedir novamente o mesmo benefício no prazo de cinco anos.

§ 5º Da sentença prevista no parágrafo anterior caberá a apelação referida no art. 82 desta Lei.

§ 6º A imposição da sanção de que trata o § 4º deste artigo não constará de certidão de antecedentes criminais, salvo para os fins previstos no mesmo dispositivo, e não terá efeitos civis, cabendo aos interessados propor ação cabível no juízo cível. (BRASIL, 1995).

Do artigo supracitado, percebe-se que a ocorrência do instituto da transação penal objetiva evitar a formação de um processo, existindo, assim, uma negociação entre o Ministério Público e o acusado sobre sua pena. Esta será uma das alternativas à pena privativa de liberdade presentes no *caput* do artigo, quais sejam, as penas restritivas de direitos ou multas.

A terceira velocidade caracteriza-se por um Direito Penal “da prisão” que concorre com uma ampla relativização de garantias político-criminais, regras de imputação e critérios processuais. Desse modo, para Silva Sánchez, o Direito Penal de terceira velocidade pode ser encontrado no Direito Penal socioeconômico e o âmbito dessa terceira velocidade reconduz à mescla da primeira e da segunda velocidade. (SÁNCHEZ, 2001, 163-164).

A título exemplificativo dessa terceira velocidade do Direito Penal e do Direito Penal do Inimigo no ordenamento jurídico brasileiro tem-se a Lei 8.072/90 (Lei dos Crimes Hediondos) que aumentou consideravelmente a pena de vários fatos típicos, firmou o cumprimento da pena em regime fechado e suprimiu a concessão de liberdade provisória<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Posteriormente, com a promulgação da Lei 11.464, de 28 de março de 2007, que alterou a redação do artigo 2º da Lei dos Crimes Hediondos por se entender ser inconstitucional, foi revogada a

Com o aumento das penas e do rigor no tratamento dos condenados por crimes comuns, houve também uma ampliação na repressão dos chamados crimes econômicos, por serem condutas que atingem toda a sociedade.

A terceira velocidade do Direito Penal guarda uma profunda relação com o Direito Penal do Inimigo, preceituado por Günther Jakobs. Para este renomado jurista, o Direito Penal do Inimigo caracteriza-se por três elementos. O primeiro é um amplo adiantamento da punibilidade, ou seja, neste âmbito, a perspectiva do ordenamento jurídico-penal parte da referência do fato futuro, enquanto que o habitual é o fato cometido ser o ponto de referência. O segundo elemento diz respeito à desproporcionalidade das penas previstas, uma vez que são mais altas que o comum. Por fim, o terceiro elemento é a relativização ou até mesmo supressão de determinadas garantias processuais. (JAKOBS; MELIÁ, 2012, p. 90).

Como exemplo do adiantamento da punibilidade no ordenamento jurídico brasileiro, tem-se o artigo 288 do Código Penal<sup>2</sup> que, da leitura, percebe-se a punição de atos preparatórios.

Importante tratar sobre o termo *inimigo*. Para Jakobs, o inimigo é o sujeito que se afasta de modo permanente do Direito e não oferece garantias cognitivas de que vai continuar fiel à norma. Exemplifica-os como os criminosos econômicos, terroristas, delinquentes organizados, autores de delitos sexuais e outras infrações perigosas. (GOMES; BIANCHINI, 2008, p. 653).

É por causa da terceira velocidade do Direito Penal que os crimes que atingem os bens ditos como supraindividuais foram largamente reprimidos. A necessidade de tutelar os bens coletivos nunca foi tão grande, tendo em vista o aumento e a frequência do cometimento de tipos penais que prejudicam toda uma coletividade.

Jakobs também afirma que o inimigo não pode ser tratado como pessoa, pois um indivíduo que não ingressa no estado de cidadania não pode ser considerado como pessoa e, muito menos, usufruir dos benefícios de ser cidadão. O inimigo deve ser considerado como uma não-pessoa, que, nessa condição, não tem capacidade para

---

vedação existente acerca da concessão de liberdade provisória e, ainda, foi admitida a possibilidade de progressão de regime, que, anteriormente, somente ocorria em regime integralmente fechado.

<sup>2</sup> Associação Criminosa

Art. 288. Associarem-se 3 (três) ou mais pessoas, para o fim específico de cometer crimes:

Pena - reclusão, de 1 (um) a 3 (três) anos.

Parágrafo único. A pena aumenta-se até a metade se a associação é armada ou se houver a participação de criança ou adolescente.

ser sujeito processual e conseqüentemente não pode utilizar-se dos direitos processuais, cabendo ao Estado não reconhecer os seus direitos. Contra o inimigo é utilizado um procedimento de guerra e não um procedimento legalista penal, uma vez que este somente oferece risco, tornando vulnerável o direito à segurança das pessoas. (GOMES; BIANCHINI, 2008, p. 653-654).

Segundo Silva Sánchez, a mudança da condição de cidadão para a condição de inimigo é ocasionada mediante a ocorrência da reincidência, da habitualidade, da delinquência profissional e pela integração em organizações delitivas estruturadas. (SÁNCHEZ, 2001, p. 164-165).

É possível extrair da tese de Jakobs a existência paralela de dois direitos em um mesmo ordenamento jurídico: O Direito Penal do Cidadão e o Direito Penal do Inimigo. Então, o Estado pode agir de duas formas com os delinquentes: tratá-los como pessoas que delinquem ou como indivíduos que apresentam perigo para o próprio Estado. O tratamento oferecido pelo Direito Penal do Cidadão ao cidadão é de respeito e assegurar que lhe sejam conferidas todas suas garantias penais e processuais, devendo ser respeitado o devido processo legal. Por outro lado, o tratamento oferecido pelo Direito Penal do Inimigo ao inimigo é ser visto como fonte de perigo, não usufruindo de direitos processuais. (GOMES; BIANCHINI, 2008, p. 654-655).

Diante do exposto, conclui-se que a tese do Direito Penal do Inimigo de Günther Jakobs é entendida por Jesús-Maria Silva Sánchez como a terceira velocidade do Direito Penal, sendo características determinantes, ao combater o “inimigo”, a privação da liberdade e a flexibilização ou supressão de direitos e garantias penais e processuais.

### **3. DAS HIPÓTESES GERAIS DE REPARAÇÃO DE DANO NOS CRIMES CONTRA O PATRIMÔNIO SEM VIOLÊNCIA OU GRAVE AMEAÇA**

Os crimes contra o patrimônio podem ser encontrados no Título II do Código Penal Brasileiro, título este denominado de “Dos Crimes Contra o Patrimônio”.

A maioria dos delitos contra o patrimônio são baseados na ideia de um enriquecimento injusto de um sujeito ativo sobre o prejuízo patrimonial de um sujeito passivo. Este enriquecimento deve ser entendido de forma ampla, ou seja, como benefício patrimonial para o autor do fato típico ou para um terceiro, mas sempre como consequência do prejuízo provocado pela conduta delituosa ao patrimônio lesado. (CONDE, 1999, p. 335).

Há ainda os crimes contra o patrimônio que prescindem de enriquecimento dos que os praticam, assim, o fundamento de sua punição se encontra na deterioração, na destruição do patrimônio. Contudo, essa concepção de crime sem enriquecimento do agente ativo, não quer dizer que o patrimônio alvo do tipo delituoso não necessita de algum valor patrimonial, pelo contrário, há necessidade de ter algum valor economicamente valorável, pois somente assim é possível determinar a gravidade da pena e a determinação da conduta típica. (CONDE, 1999, p. 454-455).

O título II supracitado se divide em oito capítulos, quais sejam: Capítulo I – Do furto; capítulo II – Do roubo e da extorsão; capítulo III – Da usurpação; capítulo IV – Do dano; capítulo V – Da apropriação indébita; capítulo VI – Do estelionato e outras fraudes; capítulo VII – Da receptação e, por fim, o capítulo VIII – Disposições gerais.

Entretanto, os crimes contra o patrimônio não se limitam somente a este capítulo supracitado. Pode-se encontrar outros crimes que, de igual forma, ofendem o patrimônio, mas que estão presentes em leis extravagantes e até em outros capítulos do Código Penal vigente.

Ainda, no Código Penal estão presentes hipóteses gerais de reparação do dano. Têm-se como exemplos desses benefícios legais a desistência voluntária, o arrependimento eficaz, o arrependimento posterior e, por fim, a circunstância atenuante do artigo 65, III, “b” do Código Penal.



### 3.1 BEM JURÍDICO PROTEGIDO

O bem jurídico tutelado nos crimes do título II do Código Penal é o patrimônio.

O título supracitado estabelece punição para condutas que ofendem ou que expõem a perigo o patrimônio, que, por sua vez, é tutelado pela Constituição Federal, através do seu artigo 5º, *caput*, ao garantir a inviolabilidade do direito à propriedade, o qual se mostra profundamente ligado a fundamentos da República Federativa do Brasil, quais sejam, os valores sociais da livre iniciativa e do trabalho. (DELMANTO *et al*, 2010, p. 550).

Importante salientar que patrimônio e propriedade são conceitos diversos. Assim, o patrimônio, segundo Flávio Augusto Monteiro de Barros (2009, p. 335) define-se por ser “o complexo de relações jurídicas da pessoa, abarcando, portanto, a universalidade dos bens, direitos e obrigações”. Dessa forma, aduz ainda que a propriedade é elemento do patrimônio e de igual forma a posse e qualquer relação jurídica relativa à pessoa.

O conceito de patrimônio na seara penal não equivale ao conceito do âmbito cível, sendo existente divergência doutrinária acerca do conceito deste.

Para uns, abrange somente as relações aferíveis economicamente, como por exemplo, Carlos Roberto Gonçalves. (2011, p. 279).

Para outros, a exemplo de Néelson Hungria (1955, p. 8-9), as coisas sem valor econômico ou de valor somente sentimental também integram o patrimônio, podendo ser objeto material dos crimes patrimoniais.

Nesse diapasão tem-se a lição de Weber Martins Batista:

Faz parte do patrimônio das pessoas e, portanto, deve ser considerado coisa, para o Direito Penal, qualquer objeto material que, embora não seja economicamente apreciável, tenha algum valor para o dono ou possuidor, por satisfazer suas necessidades, usos ou prazeres. Incluem-se entre estes, por exemplo, a mecha de cabelos do 'único amor de sua vida', a carta do filho já morto, o pedaço de tecido da capa da 'santa milagrosa', das pessoas humildes, a pedra colhida no caminho por onde Jesus teria passado, uma pequena porção do solo da 'terra natal', etc. - objetos que, embora sem valor de troca, podem ter grande valor de afeição para o dono. (BATISTA, 1997, p. 6).

Ainda, Flávio Augusto Monteiro de Barros aduz que é necessário elencar quais os bens integrantes do patrimônio. Para ele são os seguintes: os bens corpóreos e

incorpóreos de valor econômico; os bens de valor afetivo ou sentimental e, por fim, os bens úteis à pessoa, embora privados de valor econômico ou afetivo. (BARROS, 2009, p. 335).

Deste modo, o patrimônio abrange a propriedade material e outros direitos reais (como, por exemplo, a propriedade, a superfície, as servidões, o usufruto, o uso, a habitação, o direito do promitente comprador do imóvel, o penhor, a hipoteca e a anticrese); a propriedade imaterial (a exemplo do direito autoral, direito de marca, dentre outros); os direitos obrigacionais e, por fim, a posse. (CAPEZ, 2012, p. 424).

Conclui-se então que a concepção de patrimônio no Direito Penal se caracteriza por ser mais abrangente do que o conceito patrimonial para os civilistas.

Com efeito, o Direito Penal objetiva fortalecer a proteção do patrimônio, que já se encontra sendo realizada pelo Direito Civil por meio de seus institutos. Todavia, a sanção civil não se mostra suficiente para censurar e prevenir a prática dos ilícitos civis patrimoniais. Deste modo, o Direito Penal selecionou as mais reprováveis condutas e as considerou como ilícitos penais. Então, antes de objetivar a proteção individual da propriedade, a lei penal almeja servir de impedimento aos atentados contra a propriedade com a ameaça de sanção penal, visando a proteção do interesse social. (CAPEZ, 2012, p. 424).

Dessa forma, percebe-se que, apesar da divergência conceitual sobre o bem jurídico nos tipos penais supracitados, o patrimônio, por possuir tutela constitucional, necessariamente se afirma como o bem jurídico-penal a ser protegido nos crimes contra o patrimônio.

### 3.2 HIPÓTESES GERAIS DE REPARAÇÃO DO DANO

Como dito anteriormente, o legislador introduziu no Código Penal algumas hipóteses de reparação do dano que se estendem aos crimes comuns, a exemplo da desistência voluntária, arrependimento eficaz, arrependimento posterior e circunstância atenuante do artigo 65, III, “b”, do Código Penal.

Seguindo a ordem estabelecida no próprio Código Penal vigente, primeiramente analisar-se-ão os benefícios legais existentes no artigo 15: desistência voluntária e o

arrependimento eficaz. Em seguida, serão alvo de análise as benesses do arrependimento posterior, presente no artigo 16 e, por fim, a atenuante existente no artigo 65, III, “b”.

### **3.2.1 A desistência voluntária e o arrependimento eficaz**

O artigo 15 do Código Penal traz a seguinte redação: “Art. 15 – O agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados.”. (BRASIL, 1940).

A desistência voluntária encontra-se na primeira parte do artigo supracitado. Cezar Roberto Bitencourt assevera que, para ser possível configurar hipótese de desistência voluntária, o agente que tenha iniciado a fase de execução dos atos, mesmo que se possa prosseguir no cometimento do crime, desista da realização do fato típico. Ou seja, houve uma mudança de propósito pelo agente. (BITENCOURT, 2012, p. 128).

Afirma Rogério Greco (GRECO, 2013, p. 267) que, quando o agente ingressar na fase de execução dos atos, duas situações podem acontecer. A primeira diz respeito ao agente ser interrompido durante a fase de execução ou se todos os meios possíveis que este tinha para consumir o delito foram exauridos, assim, não ocorrendo o crime somente por causa de circunstâncias alheias à sua vontade.

A segunda situação é se o agente, durante a prática dos atos executórios, sem exaurir todos os meios possíveis para consumir o crime, resolve desistir voluntariamente de prosseguir no cometimento do fato delituoso. (GRECO, 2013, p. 267).

Tendo em vista as duas situações expostas, assevera Rogério Greco que a primeira hipótese é caso de tentativa do crime, pois o crime somente não ocorreu por circunstâncias alheias à vontade do agente, ainda que tenha pretendido de todas as formas consumir o fato típico. No caso da segunda situação está presente a desistência voluntária, pois o agente interrompe voluntariamente os atos executórios, impedindo, por vontade própria, a consumação da infração penal, causa pela qual a

desistência voluntária também é conhecida como tentativa abandonada pela doutrina. (GRECO, 2013, p. 267-268).

Por motivos de política criminal, a lei penal, ao instituir a possibilidade desse benefício legal, preferiu punir o agente de forma mais branda, acreditando estar estimulando a desistência da prática de condutas delituosas, do que punir mais severamente o fato típico consumado.

Nesse sentido, é o pensamento de Franz Von Liszt:

No momento em que o agente transpõe a linha divisória entre os actos preparatorios impunes e o começo de execução punível, incorre na pena cominada contra a tentativa. Semelhante facto não pode mais ser alterado, suprimido, ou annullado retroactivamente. Pode porém a lei, por considerações de política criminal, construir uma ponte de ouro para a retirada do agente que já se tornara passível de pena. (VON LISZT, 1899, p. 342).

A desistência voluntária, como bem explicitada na doutrina pátria, deve ser voluntária, mas não necessariamente espontânea. Como informa Celso Delmanto (2010, p. 142) ao declarar que é necessário que aconteça de forma voluntária pelo agente, embora que o querer deste não seja espontâneo, mas ocasionado por, exemplificativamente, temor, vergonha ou receio.

É imperioso ressaltar que, embora seja somente preciso a condição voluntária para que haja a desistência voluntária, é necessário diferenciar este requisito das circunstâncias alheias à vontade do agente que o obsta de consumir o fato típico.

Assim, foi sintetizada veementemente por Hans Frank, citado por Cezar Roberto Bitencourt (2013, p. 539), ao esclarecer que a diferença entre desistência voluntária e tentativa ocorre com as seguintes frases: “posso, mas não quero (desistência voluntária); quero, mas não posso (tentativa)”. Esse jogo de palavras ficou conhecido na doutrina como “Fórmula de Frank”.

Contudo, diferentemente é o pensar de Claus Roxin (2000, p. 95), ao aduzir que:

Visto esto así, es indiscutible que el desistimiento en la tentativa no es un problema político-jurídico em general, sino uno específicamente político-criminal, El concepto de voluntariedad, al que se vincula la impunidad del desistimiento, hay que interpretarlo, por tanto, normativamente y desde luego desde el punto de vista de la teoría de los fines de la pena. Si alguien baja el brazo que ya tenía levantado para asestar el golpe mortal, porque en el último momento no se atreve a matar a su víctima, para afirmar la voluntariedad de ese desistimiento no interesa la cuestión, las más de las veces insoluble, de si al sujeto que desiste le hubiera sido posible psíquicamente seguir actuando. Lo decisivo es más bien que el

desistimiento se presente como irracional según el criterio del operario delictivo y que con ello aparezca desde el punto de vista legislativo como retorno a la legalidad. Si éste es el caso, como sucede en mi ejemplo, debe afirmarse siempre la voluntariedad. Pues lo que el autor mismo ha reparado antes de que se produzca el resultado, no es necesario retribuirse.

Na segunda parte da redação do artigo 15 do Código Penal se encontra o instituto do arrependimento eficaz, ao prever a conduta de impedir que se produza o resultado do fato típico.

A caracterização do arrependimento eficaz ocorre quando o agente, após esgotar todos os meios que estavam ao seu alcance para consumar o crime, arrepende-se e resolve atuar de forma contrária, ou seja, evitando a produção do resultado inicialmente pretendido. O agente comete uma nova ação para evitar que o resultado ocorra. (BITENCOURT, 2012, p. 129).

De igual forma, ao se configurar o arrependimento eficaz, o agente somente responde pelos atos já praticados e não há necessidade de que seja espontâneo, somente precisa ser ato voluntário.

Rogério Greco (2013, p. 273) preconiza que, apesar de o comportamento do agente caracterizar o instituto da desistência voluntária ou do arrependimento eficaz, se mesmo assim ocorrer a consumação do crime, este agente não será favorecido com os benefícios legais existentes no artigo 15 do Código Penal.

Por fim, há na doutrina uma divergência sobre a natureza jurídica da desistência voluntária e do arrependimento eficaz. A primeira corrente, liderada por Néelson Hungria (1958, p. 93), afirma que são casos de extinção da punibilidade, não previstas no rol do artigo 107 do Código Penal. Por outro lado, Miguel Reale Júnior (1998, p. 206-207), entende que são causas que tornam o comportamento atípico.

O segundo posicionamento, defendido por Reale Júnior, tornou-se o mais apreciado pela doutrina. Este autor, argumentando e defendendo a sua posição, assevera que: “se típica é a tentativa, quando o resultado deixa de ocorrer em razão alheia à vontade do agente; atípica é a tentativa quando o evento deixa de se efetivar, não por causa alheia à vontade do agente, mas graças à sua própria vontade”. (REALE JÚNIOR, 1998, p. 206).

À vista do exposto, percebe-se que o propósito do legislador ao instituir a desistência voluntária e o arrependimento eficaz, conferindo oportunidade ao agente

de somente ser responsabilizado pelos atos já praticados, é de preservar o bem jurídico que se encontra em risco.

### **3.2.2 O arrependimento posterior**

O arrependimento posterior pode ser encontrado no artigo 16 do Código Penal vigente, que possui a seguinte redação: “Art. 16 – Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços”. (BRASIL, 1940).

Este benefício legal, por ser uma causa geral de diminuição de pena, é também conhecido como minorante. Geral por ser encontrada na parte geral do Código Penal pátrio, assim, alcançando todos os crimes comuns. (GRECO, 2013, p. 275).

Da leitura do artigo 16 é possível extrair um limite temporal. O instituto do arrependimento posterior somente será aplicável se o dano for reparado ou a coisa restituída até o recebimento da denúncia ou da queixa.

Outro requisito para a aplicação desse benefício legal é o fato típico ser cometido sem violência ou grave ameaça à pessoa. Nesse sentido, Celso Delmanto (2010, p. 144) informa que se existir violência física contra a coisa ou ameaça não grave, é possível a aplicação do artigo 16 do Código Penal. Afirma ainda que nos delitos culposos não deve incidir a restrição de não haver violência à pessoa, uma vez que nestes, a violência não é querida pelo agente, então não se pode falar que o crime foi cometido com violência pelo sujeito ativo.

No mesmo sentido é o parecer de Paulo Queiroz (2012, p. 305) ao anotar que, embora haja o não reconhecimento do arrependimento posterior nos crimes cometidos com violência ou grave ameaça à pessoa, isso não se torna impedimento para que haja a aplicação desse instituto quando existir delito de natureza culposa, a exemplo de homicídio e de lesões corporais.

Esse entendimento supracitado sobre a possibilidade do arrependimento posterior aos crimes culposos não é pacífico, existindo entendimento jurisprudencial a favor da não aplicação da benesse do arrependimento posterior aos crimes culposos

cometidos com violência à pessoa. Vê-se então, entendimento do Tribunal de Justiça de Santa Catarina:

APELAÇÃO CRIMINAL - CRIME DE TRÂNSITO - HOMICÍDIO CULPOSO - PRETENDIDA ABSOLVIÇÃO SOB A ALEGAÇÃO DE CULPA EXCLUSIVA DA VÍTIMA QUE INVADIU A PISTA CONTRÁRIA - ALEGAÇÃO NÃO COMPROVADA - CAMINHÃO QUE TRANSPORTAVA TRATOR QUE VEIO A TOMBAR SOBRE OUTRO VEÍCULO, OCASIONANDO A MORTE DE SEU CONDUTOR - AUSÊNCIA DE AMARRAS DE FIXAÇÃO DA CARGA AO CAMINHÃO QUE EFETUAVA O TRANSPORTE - IMPOSSIBILIDADE - CULPA DEMONSTRADA NA MODALIDADE DE NEGLIGÊNCIA, DIANTE DAS CONDIÇÕES DA CARGA TRANSPORTADA - CONDENAÇÃO MANTIDA - ARREPENDIMENTO POSTERIOR (ART. 16 DO CP) - HOMICÍDIO CULPOSO - INVIABILIDADE DO RECONHECIMENTO - ESPÉCIE DE DANO QUE NÃO COMPORTA RESTITUIÇÃO OU REPARAÇÃO QUE JUSTIFIQUE A INCIDÊNCIA DA MINORANTE DOSIMETRIA DA PENA - SUSPENSÃO DA HABILITAÇÃO - PENA QUE DEVE GUARDAR PROPORÇÃO COM A PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE IMPOSTA - ADEQUAÇÃO RECURSO PROVIDO EM PARTE. (TJ-SC - APR: 148604 SC 2005.014860-4, Relator: Torres Marques, Data de Julgamento: 12/07/2005, Segunda Câmara Criminal, Apelação Criminal n. 2005.014860-4, de Xanxerê.).

No mesmo sentido é o pensamento de Guilherme de Souza Nucci (2009, p. 332) ao lecionar que não poderia aplicar o arrependimento posterior nos crimes de homicídio, pois não há nada a ser reparado ou restituído. Afirma ainda que o artigo 16 do Código Penal exige que o crime seja patrimonial ou com efeitos patrimoniais.

Por outro lado, Waléria Garcelan Loma Garcia (1997, p. 85) entende que o arrependimento posterior aplica-se a qualquer espécie de crime que não seja cometido com violência ou grave ameaça à pessoa. Assim, não podendo afastar a incidência desse benefício aos fatos típicos que ensejam unicamente um dano não patrimonial e um dano moral.

Da mesma forma ensina Luiz Regis Prado (2008, p. 406):

Esse dispositivo legal apresenta notável abrangência, pois não se limita aos delitos patrimoniais perpetrados com fraude ou violência à coisa; ao contrário, é admissível em relação a todo e qualquer delito, exigindo, porém, que este seja praticado sem violência ou grave ameaça à pessoa.

A reparação do dano ou restituição da coisa deve ser total, caso seja feita parcialmente, afasta a aplicação do arrependimento posterior. Ainda, o ato do agente deve ser voluntário, mas não necessita ser espontâneo. Dessa forma, é cabível ainda que a reparação ou restituição tenha sido feita por receio de condenação ou visando a redução de pena do próprio artigo 16. (BITENCOURT, 2012, p. 130-131).

Paulo José da Costa Júnior (1996, p. 61) entende de forma diferente, ao dizer que a reparação do dano parcial é possível e que, desta maneira, haveria uma proporcionalidade entre o *quantum* reparado e a redução da pena a ser operada pelo magistrado (1/3 a 2/3 da pena). Acrescenta ainda que, a exigência da reparação total do dano, para que se configure o arrependimento posterior, fere o Princípio da Equidade. Por exemplo, se for reparado 90% do valor do dano, não será reconhecido o benefício do artigo 16 do Código Penal por não ter sido o valor integral.

A reparação do dano ou a restituição da coisa pode ocorrer através de terceiro, em nome do agente, oriunda de uma interpretação mais abrangente da lei. Contudo, existe outro posicionamento quanto a isto: a reparação ou restituição deve ser pessoal, sendo esta corrente proveniente de uma interpretação restrita da letra da lei. (GRECO, 2013, p. 277-278).

Nesse sentido, é de entendimento majoritário na doutrina que a devolução da coisa ou a reparação do dano feita por um dos agentes aproveita para os demais. Celso Delmanto (2010, p. 145) argumenta que esse é o entendimento mais apropriado, pois, uma vez que a coisa seja restituída ou o dano reparado, é impossível outro reparar ou restituir novamente. Assim, o benefício é estendido a ambos os agentes, mesmo que um deles não tenha devolvido voluntariamente, sendo possível a comunicabilidade da causa de diminuição da pena no concurso de pessoas.

Minoritariamente é o entendimento de Guilherme de Souza Nucci (2009, p. 336), ao exigir que todos os coautores e partícipes decidam, em conjunto, restituir a coisa ou reparar o dano, para que seja possível a aplicação da benesse do artigo 16 do Código Penal a cada um deles. Posto isto, entende que o arrependimento de um não se estende para beneficiar automaticamente os outros, havendo uma incomunicabilidade do arrependimento posterior no concurso de pessoas.

Ressalta-se que o arrependimento posterior se diferencia do arrependimento eficaz na medida em que neste, o agente impede sua produção, enquanto que naquele, o resultado já foi produzido. Ainda, destaca-se que não há a restrição de o crime ser cometido sem violência ou grave ameaça à pessoa, no caso do arrependimento posterior.



Existe ainda a súmula n. 554 do Supremo Tribunal Federal que dispõe: “O pagamento de cheque emitido sem suficiente provisão de fundos, após o recebimento da denúncia, não obsta ao prosseguimento da ação penal”. (BRASIL, 1976). Da leitura dessa súmula, entende-se que ela permite que fique obstada a ação penal se for pago, antes do recebimento da denúncia, o cheque emitido sem provisão de fundos.

Importante destacar que a presente súmula foi publicada no ano de 1976, enquanto que a vigência da nova parte geral do Código Penal, que introduziu o arrependimento posterior somente ocorreu em 1984. Dessa forma, a doutrina restou em dúvida quanto à aplicação ou não da súmula n. 554 do Pretório Excelso.

Nesse sentido, afirma Celso Delmanto (2010, p. 146) que a maioria dos doutrinadores pátrios entendem que deve prevalecer a súmula sobre o instituto do arrependimento posterior, pois é aplicado somente em casos específicos de cheques emitidos sem suficiente provisão de fundos, permanecendo as demais situações regidas pela benesse do artigo 16 do Código Penal. Aduz ainda que a Suprema Corte já decidiu a questão no sentido da compatibilidade entre a súmula n. 554 do STF e o artigo 16 do Código Penal vigente.

Registre-se que o entendimento sumulado e ratificado pelo Supremo Tribunal Federal se refere somente aos casos de cheques emitidos sem suficiente provisão de fundos, então, não se aplica aos cheques preenchidos falsamente por estelionatários, que praticam a conduta tipificada no *caput* do artigo 171 do Código Penal e não a descrita no inciso VI do § 2º deste mesmo artigo. Mas na hipótese do *caput*, o agente pode se beneficiar com a redução da pena relativa ao arrependimento posterior, caso repare o dano até o recebimento da denúncia ou queixa. (GRECO, 2013, p. 281-282).

Da leitura do artigo 16 é possível extrair um limite temporal. O instituto do arrependimento posterior somente será aplicável se o dano for reparado ou a coisa restituída até o recebimento da denúncia ou da queixa.

Caso o dano seja reparado ou a coisa restituída após o recebimento da denúncia ou da queixa, não será configurada a hipótese do arrependimento posterior, mas será caso da circunstância atenuante presente no artigo 65, III, “b”, última parte, do diploma repressivo.

Art. 65 - São circunstâncias que sempre atenuam a pena:

(...)

III - ter o agente:

(...)

b) procurado, por sua espontânea vontade e com eficiência, logo após o crime, evitar-lhe ou minorar-lhe as conseqüências, ou ter, antes do julgamento, reparado o dano; (BRASIL, 1940).

Dessa forma, para incidir a hipótese acima, a reparação do dano ou a restituição da coisa deve ser feita após o recebimento da denúncia ou da queixa e antes do julgamento. Essa atenuante é genérica, sendo assim, não possui quantidade fixa de redução da pena.

De todo exposto, conclui-se que, igualmente aos institutos da desistência voluntária e do arrependimento eficaz, a intenção do legislador com a previsão do arrependimento posterior no artigo 16 do Código Penal foi de estimular a reparação do dano ao bem jurídico, mas, no caso desta, somente aos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa.

### 3.3 OS CRIMES CONTRA O PATRIMÔNIO SEM VIOLÊNCIA OU GRAVE AMEAÇA NO PROJETO DO NOVO CÓDIGO PENAL

O anteprojeto do novo Código Penal foi entregue por uma comissão especial de juristas, em 27 de junho de 2012. Esta comissão especial foi instituída, em outubro de 2011, pelo presidente do Senado Federal, José Sarney, a requerimento do senador Pedro Taques (PDT – MT).

O projeto do novo Código Penal (PLS 236/2012), apresentado em 09 de julho de 2012, apresenta diversas modificações legislativas e dentre elas se encontram presentes mudanças no tratamento dos crimes contra o patrimônio cometidos sem violência ou grave ameaça.

O crime de furto, constante no projeto do novo Código Penal, por exemplo, sofreu diversas mudanças, *in verbis*:

Furto

Art. 155. Subtrair, para si ou para outrem, coisa alheia móvel:

Pena – prisão, de seis meses a três anos.

§ 1º Equipara-se à coisa móvel o documento de identificação pessoal, a energia elétrica, a água ou gás canalizados, o sinal de televisão a cabo ou de internet ou item assemelhado que tenha valor econômico.

Causa de aumento de pena

§ 2º A pena aumenta-se de um terço até a metade se o crime é cometido:

I – com abuso de confiança ou mediante fraude;

II – com invasão de domicílio;

III – durante o repouso noturno;

IV – mediante destreza; ou

V – mediante o concurso de duas ou mais pessoas.

§ 3º No caso do caput e dos parágrafos anteriores:

I – se o agente é primário e for de pequeno valor a coisa subtraída, o juiz aplicará somente a pena de multa;

II – se houver reparação do dano pelo agente, aceita pela vítima, até a sentença de primeiro grau, a punibilidade será extinta;

III – somente se procederá mediante representação.

Furto qualificado

§ 4º A pena será de dois a oito anos se a subtração:

I – for de coisa pública ou de domínio público;

II – ocorrer em ocasião de incêndio, naufrágio, inundação ou calamidade pública; ou

III – for de veículo automotor com a finalidade de transportá-lo para outro Estado ou para o exterior.

Furto com uso de explosivo

72§ 5º Se houver emprego de explosivo ou outro meio que cause perigo comum, a pena será de quatro a dez anos. (BRASIL, 2012).

A primeira modificação que pode ser percebida, ao ler a redação do artigo supracitado, é a redução da pena que será de seis meses a três anos, tendo em vista que no Código Penal vigente a pena prevista no caso do furto simples é de um a quatro anos, e multa. Ainda, o projeto estabeleceu a aplicação exclusiva de multa no caso do agente não possuir antecedentes criminais e a *res furtiva* for de pequeno valor.

Nesse diapasão, é inserida também a possibilidade de, caso haja reparação do dano pelo agente delituoso, sendo esta aceita pela vítima, a punibilidade ser extinta. Porém, há um limite temporal para a aplicação da extinção da punibilidade: a reparação deve ocorrer até a sentença de primeiro grau.

O novo texto equipara à coisa móvel, além manter a previsão da energia elétrica constante no Código Penal em vigência, o documento de identificação pessoal, a água ou gás canalizados, o sinal de televisão a cabo ou de internet ou item assemelhado que tenha valor econômico.

No artigo 155 do Código Penal constará uma nova modalidade, qual seja, a subtração mediante emprego de explosivo ou outro meio que cause perigo comum. A pena prevista nessa modalidade será de quatro a dez anos. Assim, percebe-se a tipificação com maior rigor de uma prática rotineira nos dias atuais: furto de caixas eletrônicos de bancos.

O furto será considerado qualificado, com pena de dois a oito anos, quando a coisa subtraída for pública ou de domínio público; quando correr em momento de desastres, como incêndio, naufrágio, inundação ou calamidade pública; a coisa furtada for veículo automotor com finalidade de transportá-lo para outro estado ou para o exterior.

Por fim, o crime de furto será modificado no tocante à ação penal que deixará de ser pública incondicionada para ser sujeita à representação.

Quanto ao crime de dano, o projeto do novo Código Penal previu a possibilidade de extinção da punibilidade caso ocorra a reparação do prejuízo sofrido pela vítima, porém é necessário a aceitação desta. Igualmente à previsão no crime de furto, o limite temporal previsto é até a sentença de primeiro grau.

O projeto inovou ao trazer a previsão de crime de dano aos dados informáticos:

Dano aos dados informáticos

Art. 164. Destruir, danificar, deteriorar, inutilizar, apagar, modificar, suprimir ou, de qualquer outra forma, interferir, indevidamente ou sem autorização, em dados informáticos, ainda que parcialmente:

Pena – prisão, de seis meses a três anos.

Parágrafo único. Na mesma pena incide quem produz, mantém, vende, obtém, importa ou por qualquer outra forma distribui, indevidamente ou sem autorização, dispositivos, programas e outros dados informáticos, destinados a destruir, inutilizar ou deteriorar coisa alheia. (BRASIL, 2012).

Igualmente ao crime de furto, foram disponibilizadas algumas medidas ao crime de apropriação indébita: a possibilidade de extinguir a punibilidade pela reparação do dano, a aplicação exclusiva de multa e a ação penal sujeita à representação.

Art. 165. Apropriar-se de coisa alheia móvel de que tem a posse ou a detenção:

Pena – prisão, de seis meses a três anos.

Aumento de pena

§ 1º A pena é aumentada de um terço até a metade se o agente recebe a coisa:

I – em depósito necessário;

II – na qualidade de tutor, curador, síndico, comissário, inventariante, testamenteiro ou depositário judicial; ou

III – em razão de ofício, emprego ou profissão.

Diminuição ou isenção de pena

§ 2º Se de pequeno valor a lesão patrimonial, o juiz aplicará somente a pena de multa.

Extinção da punibilidade

§ 3º A reparação do dano pelo agente até a sentença de primeiro grau, ou decisão em foro por prerrogativa de função, extingue a punibilidade, desde que a vítima a aceite.

Ação penal

§ 4º Somente se procede mediante representação. (BRASIL, 2012).

Ainda, da leitura do artigo supracitado, percebe-se que serão revogadas as variações da apropriação indébita, quais sejam, apropriação indébita previdenciária; apropriação de coisa havida por erro, caso fortuito ou força da natureza; apropriação de tesouro e, por fim, apropriação de coisa achada.

Quanto ao crime de receptação, a única mudança que houve foi a possibilidade de aplicação exclusiva de multa se a coisa de origem criminosa for de pequeno valor.

Ao tratar do crime de estelionato, o projeto previu uma nova figura: o estelionato massivo. Dessa forma, a pena será aumentada de um a dois terços se a fraude é destinada a produzir efeitos em número expressivo de vítimas, ressalvada a hipótese do concurso formal, quando aplicável.

Caso o crime de estelionato seja praticado mediante abuso, engano ou induzimento de criança, adolescente, idoso ou pessoa com deficiência mental, a pena será aumentada de um terço até metade.

Do mesmo modo que o crime de furto explicitado acima, o projeto prevê para o crime de estelionato os benefícios da aplicação exclusiva de multa se o valor da lesão patrimonial for pequeno; a extinção da punibilidade pela reparação do dano, sendo necessária a aceitação da vítima e a ação penal será sujeita à representação.

#### Estelionato

Art. 171. Obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento:

Pena – prisão, de um a cinco anos.

#### Aumento de pena

§ 1º A pena é aumentada de um terço até a metade se o crime é cometido:

I – contra a União, Estado, Distrito Federal, Município, autarquia, fundação instituída pela Poder Público, sociedade de economia mista ou empresa pública; ou

II – mediante abuso, engano ou induzimento de criança, adolescente, idoso ou pessoa com deficiência mental.

#### Estelionato massivo

§ 2º A pena é aumentada de um a dois terços se a fraude é destinada a produzir efeitos em número expressivo de vítimas, ressalvada a hipótese do concurso formal, quando aplicável.

#### Multa exclusiva

§ 3º Se de pequeno valor a lesão patrimonial, o juiz aplicará somente a pena de multa.

#### Extinção da punibilidade

§ 4º A reparação do dano pelo agente até a sentença de primeiro grau, ou decisão em foro por prerrogativa de função, extingue a punibilidade, desde que a vítima a aceite.

#### Ação penal

§ 5º Na hipótese do caput deste artigo, somente se procede mediante representação. (BRASIL, 2012).

Do exposto, restam analisadas as mudanças presentes no projeto do novo Código Penal relativas aos crimes contra o patrimônio cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, que, caso realmente ocorram, importarão em uma mudança substancial no tratamento legal conferido a esses crimes.

#### 4. DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

A ordem tributária e seus princípios encontram-se amparados na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, no Título VI (Da tributação e do Orçamento), no Capítulo I (Do sistema Tributário Nacional), na Seção I (dos Princípios Gerais) e, por fim, na Seção III (Das Limitações do Poder de Tributar).

A tutela da ordem tributária, conferida pela Constituição Federal é firmada no fato de que os recursos arrecadados mediante tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais) são destinados a assegurar finalidade inerente ao Estado democrático e social de Direito, propiciando melhores condições de vida a todos, satisfazendo necessidades sociais. (PRADO, 2013, p. 262-263).

Os crimes tributários podem ser encontrados nos artigos 1º ao 3º da Lei 8.137/90. Os artigos 1º e 2º possuem tipificados os crimes praticados por particulares, enquanto que no artigo 3º são encontrados os crimes praticados por funcionários públicos.

A lei supracitada, nos artigos atinentes aos delitos tributários, revogou tacitamente a Lei 4.729/65, que previa os crimes de sonegação fiscal. Contudo, foram mantidas as mesmas condutas delitivas da lei revogada, posto que criou novos preceitos primários.

##### 4.1 BEM JURÍDICO PROTEGIDO

Ao tentar definir qual o bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária, os doutrinadores encontram-se em desarmonia, não existindo um reconhecimento pacífico deste. A Lei 8.137/90 faz referência à ordem tributária, então, alguns doutrinadores a identificam como o bem jurídico protegido nos delitos tributários.

Como exemplo, pode-se citar o pensamento de Roberto dos Santos Ferreira (2002, p. 31), quando afirma que o legislador pátrio considerou que a ordem tributária é um bem digno de proteção do Direito Penal, tanto por sua relevância política, econômica e social, quanto pela insuficiência das sanções tributárias.

Assim, a pretensão do legislador ao tipificar as condutas presentes na Lei 8.137/90 foi de garantir a integridade e eficácia da ordem jurídica tributária, conforme os princípios e regras presentes no capítulo “Do Sistema Tributário Nacional” da Constituição Federal, de forma que materializa o interesse difuso da sociedade (FERREIRA, 2002, p. 32).

Nesse sentido, para Hugo de Brito Machado (2005, p. 123), a ordem tributária pode ser considerada como um conjunto de normas que correspondem a um sistema de tributação, estabelecido por razões de interesse geral, vinculativo e obrigatório para todos os cidadãos, na condição de sujeitos passivos de obrigação tributária.

Em decorrência da afirmação supracitada, é possível estabelecer três importantes consequências. A primeira é relativa ao Direito Penal ser uma espécie de defensor das normas editadas pelo Estado, mesmo que estas não estejam comprometidas com a condição humana digna e livre na sociedade. A segunda consequência é que se deve afastar a possibilidade da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, pois o pagamento deste fora do momento devido é o bastante para lesionar a ordem tributária. Por fim, quando se tratar de crime de lesão e não de perigo, em nome do princípio da proporcionalidade, deve-se aplicar uma pena maior para o sujeito que causar lesão à ordem tributária do que outro que somente a expôs perigo. (MINAHIM, 2008, p. 418).

Posição diversa compartilha Luiz Regis Prado (2013, p. 267-268), ao afirmar em sua obra que o bem jurídico tutelado nos crimes tributários existentes na Lei 8.137/90 é o Erário, ou seja, patrimônio da Fazenda Pública, prevendo ainda que este bem jurídico não se limita a sua acepção patrimonialista ou individualista, mas principalmente como bem jurídico supraindividual, com caráter institucional.

Assim, ao legitimar o Direito Penal para tutelar o bem jurídico acima exposto, o legislador pátrio visa defender a política socioeconômica do Estado, para que este possa obter os recursos essenciais à realização e manutenção de suas atividades.

Maria Auxiliadora Minahim (2008, p. 420) tece crítica ao entendimento de que o bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária é o patrimônio da Administração Pública ao citar que essa afirmação somente seria correta se o Estado tivesse bens em nome próprio. Para esta autora, o Estado deve ser compreendido como mero gestor de recursos particulares, que tem por função a



arrecadação para servir a sociedade. Compreende-se então que os direitos deste possuem a única finalidade de cumprir os deveres para a execução do bem comum.

Cynthia Rodrigues Menescal Palhares (2004, p. 149), expõe que os crimes tributários possuem bem jurídico bifronte. De um lado existe o interesse estatal em adquirir recursos para a consecução de suas atividades e prestação de seus serviços; por outro existe o interesse patrimonial Tesouro, que se relaciona com as receitas estatais. Isto posto, os objetivos da política econômica estatal é atingido, visto que sonegar tributo devido afeta a arrecadação do Estado, prejudicando as atividades deste.

As condutas presentes na Lei 8.137/90 violam a normalidade da ordem tributária, assim, não se limitam somente a sonegações fiscais, pois ocasionam uma lesão ou dano que afeta a sociedade de um modo geral, por conta da natureza do interesse juridicamente tutelado. (PALHARES, 2004, p. 146).

A estrutura tributária concede fundamento ao exercício da política fiscal ou tributária de um país, não podendo se dissociar da conjuntura econômica. (PRADO, 2013, p. 264).

Assim sendo, assegura José Petrelli Gastaldi que:

A elaboração e a execução do sistema tributário representam uma fase transcendental sobre o processo econômico, exercendo atuação preventiva à eclosão de desajustes que possam originar crises ou perturbações à estabilidade política, econômica, financeira, administrativa e institucional da nação. Bem elaborada e executada, a política fiscal poderá representar fator de valia para a criação de reservas para as necessidades de poupança e investimento do país (GASTALDI, 2000, p. 406).

O bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária possui caráter supraindividual, pois é indispensável para o bom funcionamento do próprio sistema, para que seja possível executar as necessidades sociais.

Heloisa Estellita Salomão (2001, p. 173-188) suscita em sua obra a questão do interesse superindividual, o qual é gênero das espécies interesses coletivos e interesses difusos. Destarte, assevera que a arrecadação tributária representa um valor superindividual de grande valia constitucional, e por conduzir mesmo que indiretamente a pessoa humana, está apto a ser tutelado, através das normas penais.

Ainda, a arrecadação tributária é considerada um bem jurídico-penal proveniente do sistema constitucional tributário. Possui potencialidades estáticas, que são aquelas relacionadas à proteção das receitas tributárias (por serem parte do erário público) e as potencialidades dinâmicas, que se relacionam com a incidência extrafiscal da exação tributária. Essas potencialidades supracitadas estão ligadas ao alcance das metas socioeconômicas do Estado democrático e social de Direito, presentes na Constituição Federal. (SALOMÃO, 2001, p. 188).

Diante do exposto, conclui-se que o bem jurídico protegido nos crimes contra a ordem tributária, por possuir previsão no texto constitucional, é alvo de tutela do Direito Penal. Este deve manter o seu caráter subsidiário, ou seja, o Estado somente deve intervir na medida em que as necessidades coletivas forem ameaçadas, de forma que venha a prejudicar a satisfação do bem-estar social.

## 4.2 ANÁLISE DA LEI 8.137/90

A Lei 8.137/90 cuida, primeiramente, dos crimes contra a ordem tributária, e posteriormente, dos crimes contra a ordem econômica e as relações de consumo. Nos artigos 1º, 2º e 3º da referida lei estão previstas as condutas ilícitas, que podem ser cometidas por particulares ou funcionários públicos.

Nesse diapasão, cumpre registrar que o objeto do presente trabalho é delimitado aos crimes tributários cometidos por particulares, para os quais o legislador trouxe a possibilidade da aplicação do instituto da extinção da punibilidade caso ocorra reparação do dano. Dessa forma, não será alvo de análise o artigo 3º, bem como os crimes contra a ordem econômica e as relações de consumo.

### 4.2.1 O artigo 1º da Lei 8.137/90

O artigo 1º da Lei 8.137/90 possui a seguinte redação:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

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 (BRASIL, 1990).

Da leitura da citação acima, é possível extrair que o sujeito ativo desse crime é o contribuinte ou o responsável, que correspondem, via de regra, ao sujeito passivo da obrigação tributária principal que, por sua vez, se encontra definido no artigo 121, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, o sujeito passivo seria, de forma direta, o Estado (representado pela Fazenda Pública) e, indiretamente, a coletividade.

Pessoa jurídica não pode ser sujeito ativo de crime contra a ordem tributária, então, os atos ilícitos cometidos objetivando a supressão ou redução do pagamento de tributo favorecendo sociedades empresárias deverão ser infligidos a pessoa física responsável, seja o administrador, o diretor, o gerente ou funcionário. Saliencia-se que estas pessoas somente poderão ser responsabilizadas criminalmente caso participem da sonegação fiscal, pois não mais se admite a figura do *versari in re illicita*<sup>3</sup> no Direito Penal. (FÖPPEL; SANTANA, 2010, p. 45).

Com efeito, o contribuinte é aquele que possui relação direta e pessoal com o fato gerador de uma determinada obrigação tributária. Já a figura do responsável é aquele que, por disposição legal expressa, participa de uma relação jurídica tributária. Este possui relação indireta com o fato gerador e, por determinação legal, sempre será um terceiro. (PRADO, 2013, p. 268).

---

<sup>3</sup> Pelo princípio do *versari in re illicita*, é autor aquele que, fazendo algo não permitido, por acaso, causa um resultado antijurídico. (CAPEZ, 2011, p. 328).

A conduta típica presente no *caput* do artigo 1º consiste em *reduzir* ou *suprimir* tributo. Assim, o termo *suprimir* representa a evasão total do tributo, enquanto que o termo *reduzir* denota a evasão parcial deste.

Vale ressaltar que o dispositivo legal é redundante ao diferenciar tributo de contribuição social. Sabe-se que seria suficiente a referência somente ao tributo, pois este é gênero que compreende as contribuições.

Nessa linha de pensar, faz-se necessária uma breve explanação conceitual sobre a evasão fiscal e sua diferenciação do conceito de elisão fiscal.

Registre-se, inicialmente, que não se deve confundir os dois conceitos, pois a evasão é uma conduta ilícita, enquanto que a elisão, pelo contrário, se configura como ato lícito.

A evasão fiscal é o ato praticado pelo contribuinte, de maneira ilícita, que infrinja norma jurídica, objetivando a redução ou supressão do tributo, assim chamada como sonegação fiscal. Por outro lado, a elisão fiscal se configura na elaboração de planejamentos tributários, pautados em métodos lícitos, visando atingir um menor impacto tributário no orçamento, por exemplo, de uma empresa. (VELLOSO, 2007, p. 180).

Em tempo, a evasão fiscal e a elisão fiscal se diferenciam também no momento da ação do contribuinte. Caso este aja antes da ocorrência do fato gerador, não existiria ainda a obrigação tributária específica e o direito do fisco ao tributo seria abstrato. Dessa forma, o fisco nada poderia fazer se um contribuinte consegue, lícitamente, evitar a ocorrência de um fato gerador ou torná-lo nos moldes que lhe sejam mais favoráveis. Por outro lado, caso o contribuinte tivesse agido no momento posterior a ocorrência do fato gerador, mesmo que eivado de licitude, somente poderá modificar ou ocultar uma situação jurídica concreta em favor do fisco, que poderá criar objeção contra o desrespeito ao seu direito adquirido. (VELLOSO, 2007, p. 181).

Retornando a análise do artigo 1º da Lei 8.137/90, este preceitua uma espécie de crime de conduta vinculada, pois o legislador descreveu as ações delituosas nos cinco incisos presentes no artigo. Logo, a evasão fiscal cometida por uma conduta diversa das especificadas nesses incisos não gera um ilícito penal, mas apenas um ilícito tributário.

Afirmam Gamil Föppel e Rafael Santana (2010, p. 44) que o tipo é misto alternativo, pois, caso seja praticado mais de uma das ações descritas nos incisos, configura crime único e não gera um concurso de infrações.

Ressalta-se que, as ações ilícitas previstas no artigo em análise devem ser praticadas com o fim ou com a intenção de suprimir ou reduzir o pagamento do tributo, total ou parcialmente. Assim, o crime de sonegação fiscal se consuma apenas quando existente o dolo específico em fraudar o fisco. (ANDREUCCI, 2010, p. 510-511).

O inciso I previu duas hipóteses de conduta, quais sejam, a *omissão de informação* (informação com relevância tributária) e a *prestação de declaração falsa* às autoridades fazendárias. Essas modalidades de conduta são, respectivamente, de natureza omissiva e comissiva.

Importante salientar que, nas condutas comissivas que seja permitido o fracionamento do *inter criminis* existe a modalidade tentada. Todavia, esta não é admitida nas condutas omissivas e nos crimes instantâneos. (ANDREUCCI, 2010, p. 511).

O inciso II traz a conduta típica consistente em *fraudar*, ao utilizar-se de artifício, a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal. Logo, é visível a natureza comissiva ao inserir elemento inexato e a natureza omissiva ao omitir operação de qualquer natureza.

Vislumbra-se, ainda, que a referência a documentos ou livros exigidos pela lei fiscal são apenas os obrigatórios. Desta maneira, não se configura o delito caso a inexatidão ou omissão se encontre em livros auxiliares. (FÖPPEL; SANTANA, 2010, p. 48).

A ação delituosa prevista no inciso III é pautada nos núcleos verbais *falsificar* ou *alterar*. O primeiro significa dar aparência enganosa, alterar fraudulentamente, e o segundo possui o sentido de contrafação. (VELLOSO, 2007, p. 202).

A Contrafação pode ser total ou parcial. A primeira ocorre com a fabricação de um documento fictício, enquanto que a segunda é resultado de modificação de documento verdadeiro. (VELLOSO, 2007, p. 202).

Destarte, a contrafação parcial se difere da alteração na medida em que nesta, o agente acrescenta algo a um documento que não possui autonomia fora deste, enquanto que naquela, o agente cria algo que tem autonomia jurídica, ou seja, algo que possa ser analisado separadamente do documento. (FÖPPEL; SANTANA, 2010, p. 49).

Ainda, é notável a presença de alguns elementos normativos jurídicos. A nota fiscal é caracterizada por ser documento que contém descrição das mercadorias vendidas; fatura é documento que discrimina quais foram as mercadorias vendidas; nota de venda é configurado por ser documento semelhante à nota fiscal, tendo menos formalidades. Ao utilizar a expressão “qualquer outro documento relativo à operação tributável”, o legislador prevê a possibilidade aberta para uma interpretação analógica, sendo o rol aberto. (PRADO, 2013, p. 276).

O tipo objetivo no inciso IV prevê as seguintes ações comissivas: *elaborar, distribuir, fornecer, emitir e utilizar* documento falso ou inexato.

Nélson Hungria (1958, p. 250) conceitua o termo *documento* como: “todo escrito especialmente destinado a servir ou eventualmente utilizável como meio de prova de fato juridicamente relevante”.

Na descrição do tipo, consta a expressão *deva saber*, assim, é admitido, além do dolo direto, o dolo eventual. Ao elaborar este tipo delitivo, o legislador objetiva combater a prática do comércio ilegal de documentos, conhecidos como “notas frias”. (PRADO, 2013, p. 277).

O inciso V traz duas condutas de natureza omissiva, quais sejam, *negar e deixar de fornecer*, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada.

Para Paulo José da Costa Júnior e Zelmo Denari (2000, p. 129), negar é, aparentemente, sinônimo de deixar de fornecer. Assim, para que a redação não contenha vocábulos inúteis, em respeito aos princípios da hermenêutica, aduzem significado diverso para ambos os vocábulos.

Dessa forma, deixar de fornecer a nota à autoridade fiscal é equivalente a recusar-se a entregá-la quando requerida. Por sua vez, negar se configuraria pela ocultação ou pela afirmação da inexistência. (COSTA JÚNIOR; DENARI, 2000, p. 129).

Ao final da redação deste inciso, está prevista ainda, como dito acima, uma conduta típica de caráter comissivo: *fornecer* nota fiscal em desacordo com a legislação.

O parágrafo único presente no artigo 1º da Lei 8.137/90 traz conduta ilícita de natureza omissiva. Além disso, possui redação confusa, necessitando de leitura minuciosa.

Este não cuida da recusa do fornecimento de nota fiscal ou de documento equivalente, mas de uma recusa que se assemelha à desobediência, ao não atendimento da ordem legal da autoridade. Então, o parágrafo único referido é dispositivo autônomo, não se confundindo com o inciso V do mesmo artigo. (VELLOSO, 2007, p. 204).

O crime decorrente da conduta prevista no parágrafo único é próprio, ou seja, somente poderá ser cometido pelo contribuinte, mas não exclui a possibilidade de terceiros serem reconhecidos como coautores ou partícipes. (FÖPPEL; SANTANA, 2010, p. 52).

Dessa forma, finda-se a breve análise do artigo 1º da Lei 8.137/90, que trata de boa parcela dos crimes contra a ordem tributária.

#### **4.2.2 O artigo 2º da Lei 8.137/90**

O artigo 2º da Lei 8.137/90 trouxe nos seus incisos I a V outros crimes contra a ordem tributária praticados por particulares, ao estabelecer em sua redação que possuem a mesma natureza dos tipos penais previstos no artigo 1º da mesma lei.

O artigo 2º, *in verbis*:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar 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.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa (BRASIL, 1990).

Os delitos previstos neste artigo, apesar de possuírem a mesma natureza dos previstos no artigo 1º, se diferenciam por serem crimes de mera atividade, ou seja, ocorre a consumação somente com a conduta do agente, sem depender de algum acontecimento ou modificação no plano físico. Ademais, as hipóteses previstas no artigo 2º são menos graves, quando comparadas com as existentes no artigo precedente. (JUNQUEIRA; FULLER, 2010, p. 459).

Luiz Regis Prado (2013, p. 286-287) afirma que o artigo 2º deve ser guiado pelo caput do artigo 1º, principalmente em relação à natureza jurídica, que é de ordem tributária e ao objetivo, que é reprimir e impedir, através de sanções, a sonegação fiscal.

Demais disso, os crimes tributários descritos neste artigo somente ocorrerão se as condutas previstas nos incisos forem cometidas com fim de suprimir ou reduzir tributo ou qualquer acessório. Então, conclui-se que necessitam ter o mesmo elemento subjetivo: dolo específico. (FERREIRA, 2002, p. 75).

Ao início da análise dos incisos, tem-se que o inciso I traz as condutas de *fazer declaração falsa* (conduta comissiva), *omitir declaração* (conduta omissiva) e *empregar outra fraude*.

Os autores Paulo José da Costa Júnior e Zelmo Denari (2000, p. 134) expõem que os termos *declaração falsa* e *omissão de declaração* são dispostos na redação deste inciso a título exemplificativo, como formas de emprego de fraude. Afirmam ainda que a forma tentada somente é admissível quando a conduta ilícita for comissiva.

O inciso II preceitua uma conduta ilícita de natureza estritamente omissiva: *deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo*.

Existe divergência na doutrina pátria acerca da constitucionalidade ou não deste inciso. Para Ricardo Ribeiro Velloso (2007, p. 207), o inciso II determina que a inadimplência tributária configura-se como crime, então, infringe a Constituição Federal em seu artigo 5º, LXVII que proíbe a prisão civil por dívida (excetuando-se o caso de inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia).



Diferentemente é o pensar de Luiz Regis Prado (2012, p. 289), ao defender a constitucionalidade deste inciso, quando declara o tipo penal em questão somente alcança o não recolhimento, fato este que se diferencia do atraso ou recolhimento em atraso ou fora do prazo legal, por existir, nesses casos, o adimplemento da obrigação. Dito isso, conclui que, o legislador quis punir a ausência do recolhimento e não o seu atraso.

O inciso III estabelece as seguintes condutas comissivas: *exigir, pagar ou receber*.

O delito se consuma com a realização de qualquer das condutas previstas, por serem, como ditos anteriormente, crimes de mera atividade.

Somente se admite a forma tentada do crime nas modalidades *receber e pagar*, pois podem ser interrompidos. Na modalidade *exigir*, por sua vez, não se admite. (VELLOSO, 2007, p. 208).

A presente figura típica, segundo Luiz Regis Prado (2013, p. 292), objetiva sancionar eventuais desvios de destinação dos recursos provenientes de incentivos que possui o tributo como objeto.

O inciso IV prevê duas condutas delituosas, quais sejam, *deixar de aplicar incentivo fiscal* (conduta omissiva) e *aplicar incentivo fiscal em desacordo com o estatuído* (conduta comissiva).

Por fim, O inciso V institui duas ações delituosas: *utilizar e divulgar*. Ambas de natureza comissiva.

Roberto dos Santos Ferreira (2002, p. 100) preceitua que o tipo penal em questão objetiva cessar a utilização de programa de processamento dados que possibilite a existência de contabilidade dupla ou paralela. Ressalta ainda que esse programa deve ter a capacidade de alterar dados contábeis de relevância tributária.

Ou seja, o propósito do crime é sobrestar a programação fraudulenta que tem por escopo dissimular dados que serão fornecidos ao fisco. Dessa forma, combatendo a sonegação tributária.

Diante da análise feita do artigo 2º da Lei 8.137/90, percebe-se que o objetivo do agente, em todas as condutas, é eximir-se do pagamento, de forma integral ou parcial, de tributo respaldado na legalidade.

#### 4.3 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE E AS LEIS DE REFINANCIAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO

Inicialmente, registre-se que inúmeras são as causas de extinção de punibilidade, tanto previstas no Código Penal Pátrio, como em legislações extravagantes. Entre essas causas existentes, o ordenamento penal brasileiro concede ao pagamento a possibilidade de extinguir a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária.

Nesta linha de pensamento, faz-se necessária uma breve digressão de ordem genérica sobre a punibilidade.

Como é notório, somente ao Estado pertence a possibilidade da utilização legítima da violência, excetuando-se as possibilidades legais de autotutela, como, por exemplo, a legítima defesa.

A legitimidade do direito de punir do Estado, advém, para os cientistas políticos, das teses contratualistas. De acordo com estas, os indivíduos abdicam de uma parcela de sua liberdade, através de um pacto social, em prol da sua segurança, assim, surgindo o Estado. É certo que o contratualismo possui várias vertentes, contudo, possuem alguns pontos semelhantes, como a possibilidade de se submeter a uma pena aplicada pelo Estado, pois cada indivíduo anui de forma voluntária a este poder de punir estatal em caso de violação das regras de condutas imanentes ao pacto social firmado. (ARAÚJO, 2011, p. 56).

Assim, cumpre ressaltar que “a punição é a consequência natural da realização da ação típica, antijurídica e culpável” (BITENCOURT, 2013, p. 875). Contudo, como dito acima, existem algumas situações previstas legalmente em que o Estado perde o direito de punir, ou seja, sendo extinto o *Ius Puniendi*, a exemplo do rol exemplificativo previsto no artigo 107 do Código Penal Brasileiro.

Afirma Cláudio Brandão (2010, p. 433-434) que a punibilidade é submetida a limites jurídicos que, por sua vez, possuem diversos fundamentos. Pode ser limitada pelo tempo, pela política criminal, ou, às vezes, pela inércia da vítima. Esses múltiplos limites à punibilidade possuem uma grave consequência: o acontecimento de um crime sem a possibilidade de aplicar uma sanção penal. Ainda, uma vez ocorrida a extinção da punibilidade, a reconstituição do *Ius Puniendi* e da consequente pretensão de punir do Estado não poderão mais ocorrer em nenhuma hipótese.

A maioria da doutrina, a exemplo de Celso Delmanto (2010, p. 391) e Paulo Queiroz (2011, 479-480), possui entendimento favorável à teoria tripartite do crime (fato típico, ilícito e culpável), que não prevê a punibilidade como parte do conceito analítico deste.

No entanto, outros, minoritariamente, a exemplo de Francisco Muñoz Conde (1988, p. 169), acreditam ser a punibilidade mais uma característica do conceito analítico de crime. Esse entendimento é amplamente conhecido como Teoria quadripartite do crime.

Feitas essas breves considerações acima, retorna-se a possibilidade prevista de extinção da punibilidade nos delitos fiscais.

A extinção da punibilidade pela reparação do dano nos delitos tributários ocorre no momento em que a pessoa física ou jurídica devedora efetuar o pagamento integral dos débitos provenientes de tributos, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia ou, se inscrito estiver no REFIS (Programa de Recuperação Fiscal), a extinção da punibilidade ocorre no momento do pagamento integral do débito que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. (PRADO, 2013, p. 283-285).

A previsão de extinção da punibilidade foi inicialmente instituída pela Lei 4.729/65, que definia o crime de sonegação fiscal em seu artigo 1º e previa no artigo 2º a extinção da punibilidade quando ocorresse o pagamento antes do início da ação fiscal na esfera administrativa.

Com o advento da Lei 8.137/90, essa previsão foi alterada pelo seu artigo 14, que estabeleceu a possibilidade de extinção da punibilidade caso o pagamento fosse efetuado antes do recebimento da denúncia.

Em seguida, este dispositivo foi revogado, de forma expressa, pela Lei 8.383/91 (artigo 98), retirando o pagamento do rol das causas extintivas de punibilidade.

Contudo, foi restabelecido pelo artigo 34 da Lei 9.249/95, que trouxe a seguinte redação:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. (BRASIL, 1995).

A Lei 9.964/00 instituiu o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, na qual passou a constar expressamente no seu artigo 15<sup>4</sup> a possibilidade de extinguir a punibilidade com o pagamento feito antes do recebimento da denúncia e ainda a suspensão da pretensão punitiva do Estado caso ocorra o parcelamento do débito.

Ricardo Ribeiro Velloso (2007, p. 185) aduz ainda que a supracitada Lei inovou ao criar a suspensão do curso prescricional quando houvesse a adesão ao parcelamento, pois esta hipótese de suspensão não existia anteriormente no Código Penal.

Ressalta-se que o parcelamento do débito não se equipara ao pagamento integral. Somente este, quando efetuado antes do recebimento da denúncia, possui a particularidade de extinguir a punibilidade. Contudo, apesar desse ser o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, o Supremo Tribunal de Justiça e o Tribunal Regional Federal da 4ª Região entendem que igualmente deve-se aplicar às hipóteses de parcelamento. Por conta disso, muitos, ao conseguirem extinguir sua punibilidade aderindo ao parcelamento do débito, restaram inadimplentes por não ser possível fazer mais nada contra eles no âmbito penal. (PRADO, 2013, p. 284).

Com o intuito de pôr fim a essa divergência nos tribunais, foi promulgada a Lei 10.684/03 que instituiu o Plano de Parcelamento Especial – PAES e que modificou algumas previsões na Lei 9.964/00. Sem dúvidas, a mais importante alteração foi feita pelo artigo 9º, § 2º: “Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios”. Desse modo, não houve mais motivos para permanecer a desarmonia entre os tribunais. (PRADO, 2013, p. 284).

---

<sup>4</sup> Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

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

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

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

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

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

Este dispositivo ficou conhecido na doutrina como *Novo REFIS* ou *REFIS II*. Ainda, registre-se que o novo dispositivo não fez qualquer alusão ao marco temporal do recebimento da denúncia, ou seja, o pagamento integral do débito tributário pode ser feito a qualquer momento. (FÖPPEL; SANTANA, 2010, p.76).

Luiz Renato Pacheco Chaves de Oliveira assevera que a Lei 10.684/03 somente permitia parcelamentos realizados por pessoas jurídicas, porém, em respeito ao princípio da isonomia, este benefício foi estendido para as pessoas físicas que, de igual forma, aderissem ao parcelamento dos débitos fiscais. (2010, p. 207).

Posteriormente, a Lei 11.941/09 regulou mais um parcelamento para os débitos tributários, denominado *REFIS da Crise*. Este permitia, em seu artigo 10, o uso de depósitos judiciais com o propósito de quitar os débitos tributários, ou seja, o contribuinte assume a dívida ao desistir da litigância judicial e, assim, o depósito é convertido em renda com o intuito de quitar o débito. (PRADO, 2013, p. 287).

Demais disso, a Lei 11.941/09 manteve os mesmos efeitos penais do pagamento do tributo ao tratar sobre a suspensão da pretensão punitiva em seu artigo 68 e sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento em seu artigo 69:

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

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal. (BRASIL, 2009).

Recentemente, a Lei 12.382/11 dispôs, em seu artigo 6º, sobre o benefício fiscal da extinção de punibilidade pelo pagamento.

Art. 6º O art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 1º a 5º, renumerando-se o atual parágrafo único para § 6º:

“Art. 83. ....

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao

Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

§ 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento.

§ 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.”. (BRASIL, 2011).

Ocorre que a Lei 12.382/11 regulamentou a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária somente nas situações de parcelamento do débito fiscal, assim, não tendo revogado o quanto disposto no § 2º do artigo 9º da Lei 10.684/03, pois esta prevê a possibilidade de extinguir a punibilidade em razão do pagamento em qualquer tempo. (GOMES; TASSE, 2011).

Nessa linha de pensar, Luiz Flávio Gomes e Adel El Tasse (2011) afirmam que o pagamento direto, sem a ocorrência de parcelamento se diferencia do pagamento antecedido do parcelamento do débito fiscal. São duas situações que extinguem a punibilidade, mas distintas. Tem-se que a primeira é regida pela Lei 10.684/03 e a segunda pela Lei 12.382/11.

Este entendimento pode ser feito, pois a Lei 10.684/03, ao tratar sobre a extinção da punibilidade através do pagamento do débito fiscal, não especificou qual o *modus operandi* da efetuação do pagamento. Assim, esta lei não limitou seu âmbito de aplicação, sendo o mais abrangente possível.

Percebe-se que a intenção do legislador foi de restabelecer o marco temporal do pagamento feito antes do recebimento da denúncia. Todavia, a Lei 12.382/11 não possui o condão de reprimatizar o artigo 34 da Lei 9.249/95, uma vez que este já havia sido revogado pelo § 2º do artigo 9º da Lei 10.684/03, como demonstrado anteriormente.

Dessa forma, o pagamento integral do débito fiscal, a qualquer tempo, extingue a punibilidade, por continuar sendo regido pelo § 2º, artigo 9º da Lei 10.683/03.

Diante do todo exposto, conclui-se que a extinção e a suspensão da punibilidade nos crimes tributários geram inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudenciais. Essas discussões são promovidas e revividas a cada edição legislativa sobre o tema.

## **5. DA APLICABILIDADE DA CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELA REPARAÇÃO DO DANO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA AOS CRIMES CONTRA O PATRIMÔNIO SEM VIOLÊNCIA OU GRAVE AMEAÇA**

Como visto anteriormente, aos crimes contra a ordem tributária é previsto o benefício legal da extinção da punibilidade pela reparação do dano. Enquanto isso, o tratamento legal conferido aos crimes contra o patrimônio cometidos sem violência ou grave ameaça dispõem somente do benefício do arrependimento posterior.

A falta de previsão aos crimes patrimoniais cometidos sem violência ou grave ameaça do instituto da extinção da punibilidade pela reparação do dano presente nos crimes tributários gera uma ofensa aos princípios constitucionais da isonomia e da proporcionalidade, devendo, urgentemente, ser corrigida.

Cabe esclarecer que as críticas que serão tecidas às benesses previstas aos crimes contra a ordem tributária visam alcançar a solução da coerência do tratamento dessas normas perante dispositivos constitucionais, ou seja, estabelecer iguais condições para casos semelhantes. E, de maneira alguma, visam somente tentar beneficiar os autores dos crimes contra o patrimônio sem violência ou grave ameaça, mas estabelecer uma conduta adequada para cada caso.

### **5.1 FINALIDADE DA LEI: ANÁLISE POLÍTICO-CRIMINAL DO PROBLEMA**

A opção político-criminal adotada pelo Legislador resultou em uma série de problemas na seara penal. As desigualdades presentes no âmbito penal necessitam de uma atenção especial, em virtude da importância dos bens jurídicos tutelados, com a consequente observância dos princípios constitucionais e penais trazidos pelo ordenamento jurídico vigente.

Essas irregularidades perfazem uma lacuna, onde existem soluções diversas que poderiam ser aplicadas, de modo a sanar tais questões e simultaneamente promover mudanças de caráter social no sistema penal brasileiro.

Segundo Luiz Régis Prado, a fundamentação para o instituto da extinção da punibilidade pela reparação do dano nos delitos fiscais ocorre em duas vertentes: o



político-fiscal e o jurídico-penal. A primeira é baseada em critérios fiscais, como o estímulo ao contribuinte de fácil retorno a honestidade fiscal. A segunda possui lastro na teoria penal da fundamentação voluntária e da reparação do dano. (PRADO, 2013, p. 283).

Todavia, acaba por se tornar explícito o tratamento desigual recebido entre os crimes contra a ordem tributária e os crimes contra o patrimônio sem violência ou grave ameaça, ao prever para o primeiro um benefício significativo e ausentar-se de garantias equivalentes ao segundo.

Tratamento desigual, pois os referidos crimes são casos análogos, na medida em que protegem similares bens jurídicos, quais sejam, o patrimônio particular e o patrimônio em caráter público.

Ressalte-se que os crimes contra o patrimônio sem violência ou grave ameaça possuem um grau de lesividade muito inferior quando comparados com os crimes contra a ordem tributária, pois estes, além de ensejarem prejuízos, às vezes, milionários, atingem toda a coletividade.

Nesse sentido, o doutrinador Guilherme de Souza Nucci (2010, p. 1057):

A prisão parece ter sido idealizada para o pobre, pois um crime contra a ordem econômica – imagine-se a abrangência do estrago por ele causado em vários setores da sociedade – tem pena menor que o furto qualificado. Para ilustrar, o ladrão de aparelho de som, que estoura o vidro do carro, está sujeito a uma pena de reclusão, de dois a oito anos e multa. O valor do aparelho de som do carro representa alguns reais. O valor envolvido no abuso do poder econômico, dominando o empresário o mercado e eliminando a ocorrência pode significar milhões de reais. Não há proporcionalidade alguma.

A aplicação do instituto da extinção da punibilidade pela reparação do dano nos crimes contra a ordem tributária aos crimes contra o patrimônio sem violência ou grave ameaça ajudaria a resolver, de maneira expressiva, problemáticas no âmbito penal, além de fornecer um tratamento mais igualitário aos autores dos crimes supracitados.

Registre-se que esses crimes formam uma grande parcela de casos no Judiciário, conseqüentemente, ajudando em grande valia a questão da superlotação dos

presídios brasileiros. Ademais, os crimes patrimoniais praticados sem violência ou grave ameaça integram 30% das prisões definitivas no Brasil<sup>5</sup>.

No tocante à superlotação penitenciária, constata-se que a população carcerária no ano de 2005 era de 252.460 mil presos provisórios e definitivos no Brasil, em junho de 2012 essa quantia aumentou para 548.003 mil<sup>6</sup>. Com isso, demonstra-se a insustentabilidade econômica da política de prisão em massa e os custos sociais e políticos para manter esses estabelecimentos sem a mínima estrutura para abrigar dignamente a população carcerária do país.

Dessa forma, condena os autores de crimes menos traumáticos, do ponto de vista social, a desfrutarem de um sistema penitenciário falido, que, em verdade, não cumpre uma de suas propostas, qual seja, após a saída da reclusão, ressocializar o indivíduo, para que seja possível reinseri-lo de forma digna na sociedade.

O direito penal assume um caráter perverso, atuando fora do nível de proporcionalidade devida, com excessos no tocante aos crimes contra o patrimônio sem violência ou grave ameaça e se omitindo ao propor proteção deficiente aos crimes contra a ordem tributária.

Nesta linha de pensamento, as funções ressocializadora, reeducadora e de reinserção do indivíduo na sociedade são falhas, de modo que, esse fim não é alcançado, sofrendo os presos com a falta de preparo existente no sistema carcerário brasileiro.

Desse modo, é desenvolvido um ciclo vicioso, no qual o preso, muitas vezes, ao adentrar nesse meio, se degenera ainda mais, funcionando como uma “escola do crime”, por conta do ambiente carcerário contribuir para a marginalização do detento e o direcionar para a prática de delitos mais graves.

A pena cumpre, então, uma disfunção social, no que diz respeito a distanciá-los cada vez mais da sociedade. Além disso, somente por possuir a estigma de ex-presidiário, a sua aceitação perante a sociedade é mínima, com dificuldades de viver

---

<sup>5</sup> Dados do Ministério da Justiça – Infopen estatística, disponíveis em: <<http://portal.mj.gov.br/main.asp?View={D574E9CE-3C7D-437A-A5B6-22166AD2E896}&BrowserType=NN&LangID=pt-br&params=itemID%3D%7BC37B2AE9-4C68-4006-8B16-24D28407509C%7D%3B&UIPartUID=%7B2868BA3C-1C72-4347-BE11-A26F70F4CB26%7D>>.

<sup>6</sup> Dados do Ministério da Justiça – Infopen estatística, disponíveis em: <<http://portal.mj.gov.br/main.asp?View={D574E9CE-3C7D-437A-A5B6-22166AD2E896}&BrowserType=NN&LangID=pt-br&params=itemID%3D%7BC37B2AE9-4C68-4006-8B16-24D28407509C%7D%3B&UIPartUID=%7B2868BA3C-1C72-4347-BE11-A26F70F4CB26%7D>>.

com dignidade, seja por não conseguir emprego ou, às vezes, pela rejeição dos familiares e amigos.

Cumpra destacar que, o benefício legal de maior relevância previsto aos crimes contra o patrimônio é a causa de diminuição de pena (art. 16 do Código Penal Brasileiro), relativo ao arrependimento posterior. Enquanto que a reparação do dano gera, para autores de crimes contra o patrimônio, diminuição de pena, nos crimes tributários é causa de extinção de punibilidade, demonstrando uma explícita disparidade entre ambos.

Neste sentir, Guilherme de Souza Nucci (2010, p. 1035), através de seus ensinamentos, leciona que:

Refletindo-se sobre o tema, é preciso que o tratamento dado pelo Estado ao criminoso, no cenário da ordem tributária, é diverso daquele empregado – com maior rigor, certamente – aos outros delitos, que envolvem, de algum modo, patrimônio. Aquele que “subtrai” dinheiro pertencente ao fisco, pagando, mesmo após a consumação do crime, tem sua punibilidade extinta; outro qualquer que subtrair coisa alheia móvel (furto, art. 155, CP), ainda que devolva integralmente o que retirou da vítima, antes do oferecimento da denúncia, no máximo será beneficiado com a redução da pena (art. 16, CP), mas não com a extinção da punibilidade. Creemos ser preciso padronizar o tratamento, equilibrando as situações.

Ademais, do mesmo jeito que é mais proveitoso ao Estado receber o que lhe é devido ao invés de, muitas vezes, esperar um longo período de tempo sem conseguir nada em troca, processando criminalmente o agente, a vítima de um crime contra o patrimônio sem violência ou grave ameaça pode se interessar mais por receber de volta a parcela corrompida do seu patrimônio no lugar de assistir o Ministério Público processar criminalmente o malfeitor e, às vezes, sem sucesso em obter a condenação. (NUCCI, 2010, p.1035-1036).

Como se não bastasse a disparidade existente, a lei previu ainda a possibilidade de parcelamento do débito fiscal pelo Programa de Recuperação Fiscal, também chamado de REFIS. Como dito alhures, enquanto a pessoa física ou jurídica estiver inscrita neste, ficará suspensa a pretensão punitiva do Estado, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

Desta maneira, assevera Guilherme de Souza Nucci (2010, p. 1034) que, é passível de se entender que o Estado não tem como principal objetivo punir o infrator, mas almeja, precipuamente, arrecadar o que lhe é devido, para manter sempre em alta a arrecadação dos tributos. O comportamento citado pode ser reforçado com a

frequente edição de leis de refinanciamento do débito tributário que visam beneficiar os infratores.

O direito penal possui como função primordial a proteção dos bens jurídicos ditos como mais valiosos da sociedade, quais sejam a vida, liberdade e patrimônio. Entretanto, no viés dos crimes tributários, percebe-se uma preocupação maior em arrecadar os débitos dos infratores perante o Fisco do que a dita proteção dos bens jurídicos.

Essa conduta branda com os autores dos crimes tributários gera um encorajamento em realizar os fatos típicos, pois possuem benefícios máximos que os assegurem não serem processados penalmente, caso o dano seja reparado.

Dessa forma, a sonegação fiscal no Brasil é uma conduta viável, pois ou o sonegador não é descoberto e deixa de efetuar o pagamento sem que sofra nenhuma consequência, ou, caso seja descoberto, procrastina com o pagamento do tributo, através de recursos, na espera de uma lei de anistia ou parcelamento para o pagamento, que ocasionará na extinção de sua punibilidade na seara penal. (OLIVEIRA, 2010, p. 209).

Com efeito, uma diferenciação interessante entre os delitos tipificados nos crimes contra a ordem tributária e nos crimes contra o patrimônio sem violência ou grave ameaça ocorre no tocante aos autores destes, uma vez que, no caso dos primeiros, os autores se encontram, normalmente, em um nível social elevado, enquanto que os segundos são, em sua maioria, pertencentes a estratos sociais bem inferiores.

A referida diferenciação abarca a conclusão de que o legislador privilegia os autores dos crimes tributários por possuírem, na grande maioria das vezes, boa condição financeira. Assim, demonstrando um Direito Penal que prevê situações de acordo com a capacidade econômica dos autores dos crimes.

A aplicação do instituto da extinção da punibilidade pela reparação do dano nos crimes contra o patrimônio sem violência ou grave ameaça ensejaria em uma melhora substancial da situação desigual presenciada no âmbito penal. Além de influenciar significativamente toda a estrutura carcerária do país, que necessita de alternativas para diminuir o grande volume atual nos presídios.

Faz-se necessária uma atuação do Estado no sentido de corrigir essa desigualdade acalentada por preceitos legais através do Legislativo ou do Judiciário, por se tratar

de uma ofensa ao princípio da isonomia, uma vez que tece tratamentos diferenciados quando deveriam ser, no mínimo, semelhantes e, ainda, ao Princípio da Proporcionalidade, por proibição de excesso no tocante aos crimes contra o patrimônio sem violência ou grave ameaça e proteção deficiente, relacionado a conduta afrouxada da lei perante os crimes contra a ordem tributária.

## 5.2 VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA ISONOMIA

O tratamento desigual firmado entre os crimes contra a ordem tributária e os crimes contra o patrimônio cometidos sem violência ou grave ameaça ofendem princípios constitucionais como o da proporcionalidade e da isonomia.

O Estado Democrático de Direito proclama um modelo político que vincula incontestavelmente toda a atividade estatal aos princípios constitucionais explícitos e implícitos. As consequências são inúmeras, e uma das mais importantes é a consagração do Princípio da Proporcionalidade como garantia legitimadora e limitadora de todo o ordenamento jurídico infraconstitucional. Desse modo, depara-se com um vínculo constitucional que pode limitar os fins de um ato estatal e os meios eleitos para atingir tal finalidade. (BITENCOURT, 2013, p. 66).

O Princípio da Proporcionalidade possui variadas acepções, então, é mister priorizar as que o enfrentam como um princípio geral do Direito, ao passo que impõe ao operador do Direito a busca assídua pelo equilíbrio entre os interesses em conflito. Uma segunda acepção seria a existência de uma alusão feita ao Princípio da Proporcionalidade como limite dos limites aos direitos fundamentais. E, por fim, uma terceira acepção é a possibilidade do Princípio da Proporcionalidade como critério estrutural para a determinação do conteúdo dos direitos fundamentais, de forma que vincule o legislador. (ARAÚJO, 2011, p. 143).

Leciona Paulo Queiroz (2012, p. 79) que o Princípio da Proporcionalidade compreende, de forma harmônica, os princípios ou também considerados como subprincípios da Necessidade, Adequação e Proporcionalidade em sentido estrito, pois a intervenção estatal sobre a liberdade dos cidadãos somente pode ser considerada legítima se for necessária, adequada e proporcional.

Apesar de sua origem remeter a antiguidade, o Princípio da Proporcionalidade somente se consolidou como um pressuposto penal à época do Iluminismo, em especial, com a obra de Cesare Bonesana (2005, p. 50), também conhecido como Marques de Beccaria, ao lecionar este que as penas previstas em lei devem ser proporcionais aos delitos e ao dano causado à sociedade.

Destarte, a pena, para que não se torne uma violência contra o cidadão, deve ser essencialmente pública, rápida, necessária, mínima possível nas circunstâncias dadas, prevista em lei e, principalmente, proporcional aos crimes. (BONESANA, 2005, p. 139).

A partir do Princípio da Adequação, constata-se que o Estado somente pode se valer de meios idôneos para alcançar seus fins constitucionais. A intervenção do poder público deve pressupor uma relação lógica de adequação entre meio e fim, ou seja, entre o Direito Penal e a prevenção dos delitos, respectivamente. Dessa forma, no momento em que for verificada a inutilidade ou inadequação de uma norma penal, deve-se admitir a descriminalização pura e simples ou somente a despenalização, caso seja, respectivamente, inadequação da própria proibição que o tipo penal encerra ou somente da espécie de pena cominada. (QUEIROZ, 2012, p. 81-82).

De acordo com Princípio da Necessidade, não pode o meio exceder os limites necessários e menos gravosos possíveis, dentre os disponíveis, à conservação ou fomento do fim legítimo que se pretende. (BITENCOURT, 2013, p. 52).

O Princípio da Proporcionalidade em sentido estrito possui três dimensões, quais sejam: proporcionalidade abstrata ou legislativa que ocorre quando do momento da escolha das sanções (penas e medidas de segurança); proporcionalidade concreta ou judicial que possui função de orientar o juiz no momento do julgamento da ação penal e, por fim, a proporcionalidade executória, que se adéqua ao momento da individualização da pena durante a execução penal. Assim, percebe-se que o esse princípio possui três destinatários: o legislador, o juiz e os órgãos da execução penal. (QUEIROZ, 2012, p. 82-83).

O termo *razoabilidade* é utilizado amplamente de forma fungível com o termo *proporcionalidade*, tanto pela doutrina nacional como pela estrangeira. O Princípio da Razoabilidade possui distintos conceitos, desta forma, tem-se que este se origina

do sistema jurídico anglo-saxão, como princípio corolário do devido processo legal substancial. Sob outra perspectiva, a ideia de proporcionalidade é associada ao direito germânico, evoluído a partir do Direito Administrativo. (ARAÚJO, 2011, p. 142).

Alguns doutrinadores, a exemplo de Luís Roberto Barroso (2004, p. 373), sustentam a similitude entre os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, pois ambos abrigam os mesmos valores, quais sejam, racionalidade, justiça, medida adequada, senso comum e rejeição aos atos arbitrários.

Todavia, vários são os autores que apoiam a diferenciação entre o Princípio da Proporcionalidade e o da Razoabilidade. Pode-se citar como exemplo Humberto Ávila (2005, p. 109-110), ao diferenciar estes princípios na medida em que o primeiro pressupõe a adequação, necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito do meio escolhido em relação ao fim desejado e, uma vez que, o segundo não pressupõe essa relação de meio e fim.

Ressalta-se que é o Princípio da Razoabilidade que afasta a convocação do exemplo concreto mais antigo do Princípio da Proporcionalidade, qual seja, a “Lei de Talião”, que, sem qualquer presença de razoabilidade, adotava o Princípio da Proporcionalidade. Desse modo, a razoabilidade exerce função controladora no tocante à aplicação do Princípio da Proporcionalidade, pois, razoável é aquilo que possui capacidade para atingir o propósito a que se destina, sem representar algum excesso. (BITENCOURT, 2013, p. 68-69).

Rogério Greco (2013, p. 77-78), em seus ensinamentos, leciona que o Princípio da Proporcionalidade, através do raciocínio da proibição do excesso, busca proteger o direito de liberdade das pessoas, na medida em que se evita a punição desnecessária de comportamentos que são irrelevantes ao Direito Penal, ou mesmo comportamentos que são relevantes, mas que foram valorizados de forma excessiva, levando a ser imposta pena desproporcional. Em outra vertente do mesmo princípio, refere-se a proibição de proteção deficiente, ou seja, se não admite-se excesso, não se admitirá que um direito fundamental seja protegido de forma deficiente, como, por exemplo, cominações de penas que ficam aquém da importância do bem que se pretende defender.

Assim também entende Ingo Wolfgang Sarlet (2005) ao pontificar que a noção de proporcionalidade não se limita à proibição do excesso, pois abrange um dever de proteção por parte do Estado, principalmente quanto a violações dos direitos fundamentais provenientes de terceiros. Diante disso, se estende à proporcionalidade a proibição de insuficiência no campo jurídico-penal e, conseqüentemente, na política criminal.

Neste sentir, leciona Lênio Streck (2005, p. 180):

Trata-se de entender, assim, que a proporcionalidade possui uma dupla face: de proteção positiva e de proteção de omissões estatais. Ou seja, a inconstitucionalidade pode ser decorrente de excesso do Estado, caso em que determinado ato é desarrazoado, resultando desproporcional o resultado do sopesamento (*Abwägung*) entre fins e meios; de outro, a inconstitucionalidade pode advir de proteção insuficiente de um direito fundamental-social, como ocorre quando o Estado abre mão do uso de determinadas sanções penais ou administrativas para proteger determinados bens jurídicos. Este duplo viés do princípio da proporcionalidade decorre da necessária vinculação de todos os atos estatais à materialidade da Constituição, e que tem como conseqüência a sensível diminuição da discricionariedade (liberdade de conformação) do legislador.

A violação da proibição da insuficiência é retratada por uma omissão, mesmo que parcial, do Poder Público, no tocante a um imperativo constitucional de tutela ou dever de proteção. Contudo, não se finda nesta dimensão, bem demonstrado pela descriminalização de condutas anteriormente tipificadas através da legislação penal, onde não configura uma omissão, no sentido mais habitual da palavra. (SARLET, 2005).

Destarte, o Princípio da Proporcionalidade encontra-se severamente violado, na medida em que o trato conferido pelo legislador aos crimes contra o patrimônio sem violência ou grave ameaça, quando comparado com o tratamento do legislador no tocante aos crimes contra a ordem tributária, são excessivamente punidos, desrespeitando o raciocínio da proibição de excesso, e, ainda, violando o direito de liberdade das pessoas.

Sob outro prisma, o tratamento concedido pelo legislador aos crimes contra a ordem tributária, viola o Princípio da Proporcionalidade em relação à proibição de proteção deficiente. Privilégios máximos assegurados a autores desses crimes tornam a proteção ao bem jurídico em questão vulnerável, de modo que essa opção político-



criminal acaba por priorizar outros interesses ao invés do foco ser o amparo dos bens jurídicos penais.

Por sua vez, como já explicitado anteriormente, o tratamento distinto do legislador entre os crimes tributários e os crimes contra o patrimônio praticados sem violência ou grave ameaça estabelece a quebra da isonomia.

O Princípio da Isonomia previsto no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal, também conhecido como Princípio da Igualdade, é um postulado básico da democracia ao defender as mesmas oportunidades a todos.

Esse princípio é consagrado como o mais importante, ao ocupar posição de destaque perante os demais princípios constitucionais. A respeito de sua importância, cabe transcrever o ensinamento de José Souto Maior Borges:

O princípio da isonomia não corresponde a uma norma igual em eminência a outra qualquer, ou mesmo aos outros princípios, no contexto constitucional. A análise do seu conteúdo revelará a sua insigne posição, que lhe realça decisivamente o significado normativo, em comparação com os outros princípios e normas constitucionais. Com surpreendente perspicácia, Francisco Campos já advertira o intérprete e o aplicador da Constituição para a eminência da isonomia no confronto até mesmo com outros princípios constitucionais: 'A cláusula relativa à igualdade diante da lei vem em primeiro lugar na lista dos direitos e garantias que a Constituição assegura aos brasileiros e estrangeiros residentes no país. Não foi por acaso ou arbitrariamente que o legislador constituinte iniciou com o direito à igualdade a enumeração dos direitos individuais. Dando-lhe o primeiro lugar na enumeração, quis significar expressamente, embora de maneira tácita, que o princípio da igualdade rege todos os direitos em seguida a ele enumerados'. (BORGES, 1990, p. 35-37).

Com efeito, ressalta-se que o Princípio da Isonomia compreende uma igualdade formal e uma igualdade material.

A igualdade material é contemplada na Constituição Federal na medida em que esta estabeleceu como função do Estado, em seu artigo 3º, III, erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais; como finalidade da ordem econômica, em seu artigo 170, assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social garantir a todos a igualdade de oportunidades e como objetivo da ordem social, em seu artigo 193, o bem-estar e a justiça sociais. E ainda estabelece importante espaço para as chamadas ações afirmativas, que são um conjunto de medidas administrativas e legislativas que visam compensar desigualdades históricas decorrentes da marginalização social. (CUNHA JÚNIOR, 2009, p. 660).

A igualdade formal distingue-se em “igualdade na lei” e “igualdade perante a lei”. A primeira caracteriza-se por preceituar que não haverá distinções nas normas jurídicas que não sejam autorizadas pela Constituição. Ainda, possui como destinatário o legislador, pois o proíbe de incluir na lei fatores de discriminação que ocasionam a ruptura da isonomia. (CUNHA JÚNIOR, 2009, p. 660).

A igualdade perante a lei é entendida como a necessidade de aplicação da norma legal em consonância com o Princípio da Igualdade. É dirigida aos aplicadores da lei, uma vez que, por esta igualdade, os poderes estatais sofrem imposições para que, na aplicação da norma legal, não ocorra subordinação a critérios que ensejem tratamento seletivo ou discriminatório. (CUNHA JÚNIOR, 2009, p. 660).

Desse modo, a Constituição Federal, predica que todos são iguais perante a lei e, com lastro na igualdade formal, determina que o legislador e o aplicador da lei tratem igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualem.

Para que seja possível falar em desrespeito à isonomia, Celso Antônio Bandeira de Mello dividiu em três o reconhecimento das diferenciações que não podem ser feitas sem quebra da isonomia:

A primeira diz com o elemento tomado como fator de desigualação; a segunda reporta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de *discrimen* e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado; a terceira atina à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte juridicizados. Esclarecendo melhor: tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico, para, à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Finalmente, impende analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é, *in concreto*, afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional. A dizer: se guarda ou não harmonia com eles. (MELLO, 2005, p. 21-22).

De acordo com o ensinamento acima e ao analisar o caso trazido por esse presente trabalho, nota-se, em uma primeira análise, que existe razão para a diferenciação existente entre os benefícios concedidos aos autores dos crimes contra a ordem tributária e os crimes contra o patrimônio sem violência ou grave ameaça, qual seja, o patrimônio público, tutelado nos crimes tributários, gozar de maior relevância por pertencer a toda uma coletividade do que o patrimônio particular protegido nos crimes patrimoniais.

Contudo, apesar de a benesse da extinção da punibilidade prevista aos crimes tributários possuir como justificativa estimular o retorno do contribuinte a honestidade fiscal, como afirma Luiz Régis Prado (2013, p. 283), o resultado alcançado parece contrário.

Com esse benefício máximo e ainda com a possibilidade de parcelamento do débito tributário concedidos pelos Programas de Recuperação Fiscal – REFIS, ocorreu o estímulo à inadimplência, uma vez que, como dito alhures, estas possibilidades encorajam a prática desses delitos e, assim, caminham em sentido oposto ao da finalidade do Direito Penal: proteger os bens jurídicos essenciais do indivíduo e da coletividade.

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (2005, p. 21), a igualdade é o princípio que visa garantir dois objetivos. De um lado proporcionar garantia individual contra perseguições e, por outro lado, obstar favoritismos.

Assim, entende-se que “a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos”. (MELLO, 2005, p. 10).

Desse maneira, é clara a violação ao Princípio da Isonomia quando a conduta do legislador, ao estabelecer o benefício da extinção da punibilidade pela reparação do dano aos crimes contra a ordem tributária, não incorreu em nenhum dos dois objetivos supracitados.

Pelo contrário, nesse caso, ao tratar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualem, o legislador não dirimiu as desigualdades, mas, com um tratamento divergente aplicado a cada caso, somente fomentou a desigualdade da forma em que são tratados os agentes delituosos e, ainda, estabelece um favoritismo aos autores dos crimes tributários.

Entende-se, assim, que esse trato legal diferenciado conferido aos crimes acima mencionados violam explicitamente os princípios constitucionais da proporcionalidade e da isonomia, onde essa diferenciação deverá ser prontamente corrigida para sanar tal situação.

### 5.3 A DISPARIDADE DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NA JURISPRUDÊNCIA

Existem determinadas condutas, que, por conta de seus efeitos concretos, são consideradas insignificantes, porém se adequam perfeitamente a algum tipo penal existente.

Desse modo, a doutrina sistematizou o conhecido Princípio da Insignificância ou Bagatela, visando resguardar o Direito Penal para ações e omissões que possuam gravidade.

O Princípio da Insignificância não se encontra positivado no ordenamento jurídico brasileiro, e, dessa forma, o seu conteúdo, elementos e hipóteses abstratas de aplicação são regulamentados através de jurisprudência.

Assim, esse princípio pode ser entendido como um instrumento que o juiz reconhece o caráter não criminoso de determinado fato por não possuir proporcionalidade entre crime e castigo e, ainda que seja formalmente típico, não constitui lesão digna de proteção penal, uma vez que não constitui séria violação ao bem jurídico tutelado. (QUEIROZ, 2012, p. 85).

A tipicidade penal é formada pela tipicidade formal, que se caracteriza pela adequação perfeita da conduta do agente ao modelo abstrato previsto na lei penal, e também pela tipicidade conglobante. Esta, por seu turno, é formada por dois aspectos fundamentais, quais sejam, se a conduta do agente é antinormativa e se o fato é materialmente típico. Então, ao reconhecer o caráter não criminoso de um fato insignificante ao bem jurídico tutelado, o juiz determina a atipicidade penal da conduta, pois a tipicidade não reconhecida para essa conduta insignificante foi a material. (GRECO, 2012, p. 63).

Percebe-se, então, que o conceito de tipicidade material demanda que a conduta delituosa ofereça mais do que a subsunção a lei.

Observa-se que o raciocínio lógico para que o juiz determine, pautado no Princípio da Insignificância, que determinada conduta não pode ser considerada crime é o seguinte: “se não há tipicidade material, não há tipicidade conglobante, por conseguinte, se não há tipicidade penal, não haverá fato típico e, como

consequência lógica, se não há o fato típico, não haverá crime”. (GRECO, 2012, p. 64).

Com efeito, a jurisprudência, no tocante a aplicação do Princípio da Insignificância nos crimes tributários, se mantém acompanhando o valor mínimo estabelecido legalmente para ajuizamento de execução fiscal de débitos com a Fazenda Nacional. Contudo, essa quantia sofreu mudanças ao longo do tempo.

Durante o período de 1997 a 2001, o montante mínimo previsto era de R\$ 1.000,00, estabelecido no artigo 1º da Lei 9.469/97:

Art. 1º O Advogado-Geral da União e os dirigentes máximos das autarquias, das fundações e das empresas públicas federais poderão autorizar a realização de acordos ou transações, em juízo, para terminar o litígio, nas causas de valor até R\$50.000,00 (cinquenta mil reais), a não-propositura de ações e a não-interposição de recursos, assim como requerimento de extinção das ações em curso ou de desistência dos respectivos recursos judiciais, para cobrança de créditos, atualizados, de valor igual ou inferior a R\$1.000,00 (mil reais), em que interessadas essas entidades na qualidade de autoras, rés, assistentes ou oponentes, nas condições aqui estabelecidas. (BRASIL, 1997).

Posteriormente, com o advento da Lei 10.522/02, ocorreu a alteração desse valor, mudando para R\$ 2.500,00 e, conseqüentemente, o entendimento jurisprudencial acompanhou essa mudança ao aplicar o princípio da insignificância<sup>7</sup>.

Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais). (BRASIL, 2002).

A partir de 2004, com o surgimento da Lei 11.033/04, esse valor foi novamente alterado, uma vez que o artigo 21 desta lei alterou o artigo 20 da Lei 10.522/02, estabelecendo o valor mínimo de R\$ 10.000,00 para ajuizar execução fiscal.

Art. 21. Os arts. 13, 19 e 20 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

"Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais)". (BRASIL, 2004).

---

<sup>7</sup> STJ, HC 34.281-RS, rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, julgado em 03/06/2004.

O entendimento jurisprudencial novamente acompanhou o quanto estabelecido em lei como parâmetro para aplicar o Princípio da Insignificância nos crimes tributários, como se pode perceber na jurisprudência abaixo do Superior Tribunal de Justiça:

PENAL. CRIME PREVISTO NO ART. 1º DA LEI Nº 8.137/90. SUPRESSÃO DE TRIBUTO NO VALOR TOTAL DE R\$ 1.059,72 (HUM MIL E CINQUENTA E NOVE REAIS E SETENTA E DOIS CENTAVOS). PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. ORDEM CONCEDIDA. 1. Na linha da compreensão firmada pelo Supremo Tribunal Federal, esta Corte assentou ser aplicável o princípio da insignificância quando o valor do tributo suprimido é inferior a R\$ 10.000,00 (Recurso Especial Repetitivo nº 1.112.748/TO, Relator o Ministro Felix Fischer, Informativo nº 406). 2. No caso, o paciente foi denunciado por infração ao art. 1º, inciso II c/c art. 11 da Lei 8.137/90, por ter supostamente suprimido tributo no valor total de R\$ 1.059,72 (hum mil e cinquenta e nove reais e setenta e dois centavos), fazendo jus à aplicação do princípio aludido. 3. Habeas Corpus concedido. (STJ - HC: 198520 SP 2011/0039384-2, Relator: Ministro HAROLDO RODRIGUES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJ/CE), Data de Julgamento: 03/05/2011, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 25/05/2011)

Contudo, no dia 22 de março de 2012, o Ministério da Fazenda, através da Portaria MF n. 75, mudou seu entendimento ao estabelecer em seu artigo 1º, inciso II, que não ocorrerá o ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional no valor igual ou inferior a R\$ 20.000,00<sup>8</sup>.

Com essa nova disposição, apesar de ainda não ter havido alteração na legislação, já se encontra na jurisprudência a aplicação do Princípio da Insignificância com base nesse novo valor estabelecido:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. ART. 1º, IV, DA LEI 8.137/90. SONEGAÇÃO DE IMPOSTOS. INCIDÊNCIA DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. POSSIBILIDADE. 1. Esta Turma tem admitido a incidência do princípio da insignificância nos casos em que o valor do tributo devido não é considerado relevante sequer pela Fazenda Nacional, que prevê o arquivamento dos autos das execuções fiscais de débitos cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (Portaria MF n. 75, de 22/03/2012). 2. Na hipótese, o tributo sonegado é muito aquém do limite que a Fazenda Pública considera interessante executar. Tal débito não pode ser, portanto, considerado relevante ao direito penal. 3. Apelação não provida. (TRF-1 - ACR: 200930000026478 AC 2009.30.00.002647-8, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL MONICA SIFUENTES, Data de Julgamento: 10/09/2013, TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: e-DJF1 p. 311 de 20/09/2013).

A justificativa para esse valor é de que, para a Fazenda Pública, não compensa ajuizar a execução fiscal, pois o custo da ação fiscal para os cofres públicos seria

<sup>8</sup> Dado retirado do site da Receita Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2012/MinisteriodaFazenda/portmf075.htm>>.

próximo ao valor da dívida. Ainda, a alteração da quantia de R\$ 10.000,00 para R\$ 20.000,00 foi devida a estudos feitos pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, estabelecendo que a União, nas ações de execução de dívidas menores do que R\$ 21.700,00, dificilmente consegue recuperar valor igual ou superior ao custo do processo judicial. (VASCONCELLOS, 2012).

Por outro lado, a jurisprudência existente acerca da aplicação do Princípio da Insignificância nos crimes patrimoniais cometidos sem violência ou grave ameaça segue caminho diferente, ao estabelecer reduzido patamar máximo para o reconhecimento da insignificância, além de outros critérios adicionais, a exemplo de antecedentes criminais e da forma de atuação.

HABEAS CORPUS. FURTO SIMPLES. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. IMPOSSIBILIDADE. VALOR RELEVANTE DO BEM (R\$ 499,00). CONSTRANGIMENTO ILEGAL NÃO DEMONSTRADO. ORDEM DENEGADA. 1. O trancamento da ação penal somente é cabível quando se demonstrar, a atipicidade da conduta, a extinção da punibilidade ou outras situações comprováveis de plano, suficientes para o prematuro encerramento da persecução penal. 2. A lei penal não deve ser invocada para atuar em hipóteses desprovidas de significação social, razão pela qual os princípios da insignificância e da intervenção mínima surgem para evitar situações dessa natureza, atuando como instrumentos de interpretação restrita do tipo penal. 3. Segundo assentado pelo Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do HC nº 98.152/MG, para a aplicação do princípio da insignificância devem ser levados em conta os seguintes vetores: a mínima ofensividade da conduta do agente, a nenhuma periculosidade social da ação, o reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento e a inexpressividade da lesão jurídica provocada. 4. No caso, não há como reconhecer o reduzido grau de reprovabilidade ou a mínima ofensividade da conduta, de forma a ser possível a aplicação do princípio da insignificância, pois o valor atribuído ao bem subtraído - 1 aparelho celular - foi de 499,00 (quatrocentos e noventa e nove reais), importância que está longe de configurar um indiferente penal. 5. Desconstituir o afirmado pelas instâncias ordinárias, notadamente visando a aferição de outro valor da res furtiva que não o constante dos autos, necessitaria de revolvimento do conjunto fático-probatório, providência essa vedada na via estreita do writ. 6. Habeas corpus denegado.

(STJ, Relator: Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, Data de Julgamento: 08/11/2011, T5 - QUINTA TURMA).

Enquanto que para os crimes tributários se considera R\$ 20.000,00 um valor inexpressivo, no caso da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça supracitada, prepondera a impossibilidade de aplicar o Princípio da Insignificância por se considerar relevante o valor de R\$ 499,00.

Uma pesquisa feita pelo autor Pierpaolo Cruz Bottini (2012, p. 141) sobre a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, constatou que o reconhecimento do

Princípio da Insignificância nos crimes fiscais acontece em número bem superior quando comparado aos crimes patrimoniais, uma vez que a Suprema Corte admitiu o princípio em 72,4% dos casos de crimes fiscais e, nos casos dos crimes patrimoniais, somente 52,2%.

E, no tocante aos crimes patrimoniais, 66% dos casos que apresentaram um valor inferior a R\$ 100,00 obtiveram um percentual de concessão de aproximadamente 60% e, ainda, todos os casos em que o valor excedia a quantia de R\$ 700,00 obteve a denegação do Supremo Tribunal Federal. (BOTTINI, 2012, p. 137).

Ainda, a Suprema Corte diferencia o furto insignificante do furto de pequeno valor ou privilegiado, uma vez que este está presente no parágrafo § 2º do artigo 155 do Código Penal<sup>9</sup> e é configurado com a primariedade do autor e pelo pequeno valor da coisa furtada. Assim, haverá a imposição de pena, ainda que reduzida.

Por outro lado, no caso do furto insignificante, configura-se quando for possível aplicar o Princípio da Insignificância, ou seja, quando a conduta for irrelevante ao bem jurídico protegido, obtendo como consequência o reconhecimento da atipicidade da conduta.

EMENTA: PENAL. HABEAS CORPUS. PACIENTE DENUNCIADO PELO CRIME DE FURTO QUALIFICADO. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. INAPLICABILIDADE. REPROVABILIDADE DA CONDUTA DO AGENTE. FURTO INSIGNIFICANTE E FURTO DE PEQUENO VALOR. DISTINÇÃO. ORDEM CONCEDIDA EM RAZÃO DE EMPATE NA VOTAÇÃO.

(...)

V - Convém distinguir, ainda, a figura do furto insignificante daquele de pequeno valor. O primeiro, como é cediço, autoriza o reconhecimento da atipicidade da conduta, ante a aplicação do princípio da insignificância. Já no que tange à coisa de pequeno valor, criou o legislador a causa de diminuição referente ao furto privilegiado, prevista no art. 155, § 2º, do Código Penal.

(STF, Relator: Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 18/10/2011, T2 - SEGUNDA TURMA).

Isto posto, além de não possuir parâmetros equilibrados ao aplicar o Princípio da Insignificância nos crimes tributários e nos crimes patrimoniais, a Suprema Corte possui ainda critérios amplamente subjetivos para definir qual a modalidade de furto: se é um furto insignificante ou um furto de pequeno valor. Essa ausência de padrão

---

<sup>9</sup> Art. 155 - Subtrair, para si ou para outrem, coisa alheia móvel:

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

(...)

§ 2º - Se o criminoso é primário, e é de pequeno valor a coisa furtada, o juiz pode substituir a pena de reclusão pela de detenção, diminuí-la de um a dois terços, ou aplicar somente a pena de multa.



gera insegurança jurídica, pois, como visto anteriormente, a determinação de relevância do valor do delito na jurisprudência, por exemplo, é bastante subjetiva.

Com efeito, no final de 2009, o Supremo Tribunal Federal editou a súmula vinculante n. 24, que dispõe o seguinte: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Como se fosse insuficiente o quanto disposto no artigo 20 da Lei 10.522/02 e o Princípio da Insignificância aplicado aos crimes tributários, a súmula vinculante supracitada estabelece obstáculo ao oferecimento da ação penal, caso não tenha havido o esgotamento da via administrativa, pois antes da constituição definitiva do crédito tributário, a conduta do agente é considerada penalmente irrelevante.

Assim, em relação ao Princípio da Insignificância, observa-se que o valor, além de ser critério determinante para a denegação do pedido, quando comparado com as quantias presentes nos crimes tributários, são risivelmente inferiores.

Essa discrepância entre os valores ditos como insignificantes pela jurisprudência pátria para os crimes tributários e os crimes patrimoniais cometidos sem violência ou grave ameaça tem colaborado para uma aplicação do Princípio da Insignificância de forma contraditória e mitigando a isonomia, tendo em vista a similitude dos casos.

Desse modo, uma alternativa interessante seria a positivação desse princípio para que seja possível estabelecer parâmetros equilibrados para os casos dos crimes patrimoniais e dirimir a presente desigualdade em sua aplicação.

Assim, mais uma vez, conclui-se pela percepção de um favoritismo existente aos autores dos crimes contra a ordem tributária e em detrimento dos autores dos crimes contra o patrimônio sem violência ou grave ameaça, sendo necessária uma alteração no modo atual de aplicação desse princípio para que prevaleça o respeito à isonomia.

## 6 CONCLUSÃO

Ao longo deste trabalho foi possível a compreensão de importantes elementos do Direito Penal, tais quais, os crimes tributários e patrimoniais, seus bens jurídicos protegidos e os elementos que os norteiam: as hipóteses legais de reparação do dano e, ainda, no caso dos crimes tributários, as leis de refinanciamento do débito.

Levando em consideração o conteúdo abordado no segundo capítulo, que tratou da sociedade de risco e o surgimento de novos bens jurídicos, consegue-se perceber que, com as mudanças sociais e os avanços tecnológicos e científicos, o Direito Penal necessitou passar por transformações para ser capaz de acompanhar a sociedade e conseguir efetuar dignamente a proteção de bens jurídicos fundamentais ao indivíduo e à sociedade.

Assim, verifica-se a importância de compreender que, através da emergência da sociedade pós-industrial, ocorreram novos problemas para o Direito Penal e, desta forma, houve a quebra do paradigma clássico e a necessidade de um Direito Penal do Risco, marcado pelo caráter expansionista, visando tutelar os novos bens jurídicos, oriundos de riscos que atingem toda uma coletividade, como é o caso dos crimes contra a ordem tributária.

O objetivo principal tratado na presente pesquisa é a possibilidade de aplicar o benefício legal da extinção da punibilidade pela reparação do dano, previsto nos crimes tributários, aos crimes contra o patrimônio sem violência ou grave ameaça, pois são casos que visam proteger bens jurídicos similares.

Tendo em vista o objetivo supracitado e a abordagem das hipóteses de reparação de dano nos crimes contra o patrimônio sem violência ou grave ameaça presente no terceiro capítulo, percebe-se que, quando o dano é reparado, no caso destes delitos, a hipótese legal prevista é a do artigo 16 do Código Penal, qual seja, o arrependimento posterior. Assim, sendo somente causa de diminuição de pena.

Por outro lado, nos crimes tributários, que foram analisados detalhadamente no quarto capítulo, há a possibilidade de extinguir a punibilidade do autor, caso este repare o dano, e ainda, existe a possibilidade legal de parcelar o débito tributário por causa das leis de refinanciamento tributário, que estabelecem, como consequência do parcelamento, a suspensão da pretensão punitiva do Estado.

Através da comparação de tratamento entre os dois tipos de crimes é que foi possível estabelecer durante o quinto capítulo a necessidade de correção dessa explícita diferenciação, ao prever benefícios distintos para casos análogos.

Registre-se que a possibilidade de estender o benefício da extinção da punibilidade pela reparação do dano aos crimes patrimoniais cometidos sem violência ou grave ameaça é tão clara que está presente nas alterações legislativas propostas no projeto do novo Código Penal, pela comissão especial de juristas.

Ademais, considerando-se que os crimes patrimoniais cometidos sem violência ou grave ameaça ocupam grande parcela das prisões definitivas no Brasil e que há uma superlotação no sistema penitenciário brasileiro, que não suporta e nem possui mínimas condições para a promoção da dignidade humana entre os presos, conclui-se que a extensão do benefício da extinção da punibilidade pela reparação do dano seria uma alternativa útil para ajudar a resolver essa situação.

Ainda é possível perceber que, apesar de a justificativa existente para a extinção da punibilidade presente nos crimes tributários ser o estímulo do retorno do contribuinte a honestidade fiscal, com a concessão desse benefício, o estímulo ocorrente foi reverso, uma vez que gera um incentivo a prática de novos delitos.

Dessa forma, no decorrer do quinto capítulo, percebe-se que o trato legal diferenciado existente entre esses dois grupos de crimes viola manifestamente o Princípio da Isonomia disposto no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal, bem como o Princípio da Proporcionalidade em suas duas vertentes.

Com relação ao Princípio da Insignificância, também analisado no quinto capítulo, é possível constatar que a jurisprudência pátria no tocante à sua aplicação nos crimes contra a ordem tributária e nos crimes contra o patrimônio sem violência ou grave ameaça, igualmente geram a quebra da isonomia, tendo em vista que os parâmetros utilizados são totalmente discrepantes quando comparados os casos.

Desta forma, observa-se que o tratamento diferenciado ocorre tendo em vista a capacidade econômica do autor, uma vez que os dos crimes tributários normalmente são mais afortunados e, por outro lado, os dos crimes patrimoniais geralmente não são providos de uma boa condição econômica.

Assim, ante toda exposição feita nesta pesquisa, desde o entendimento sobre o vivenciado pela sociedade nos dias atuais e sobre os crimes contra a ordem

tributária, os crimes contra o patrimônio sem violência ou grave ameaça e os elementos que os regem, tem que a conclusão final deste trabalho é que o Estado deve atuar visando corrigir o tratamento legal aplicado a estes crimes, para que se cumpra o quanto disposto na Constituição Federal e assim prevalecer um tratamento mais igualitário.

## REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Manuel da Costa. **Consentimento e acordo em direito penal: contributo para a fundamentação de um paradigma dualista**. Coimbra: Coimbra Editora, 1990.
- ANDREUCCI, Ricardo Antonio. **Legislação penal especial**. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ARAÚJO, Fábio Roque. **O princípio da Proporcionalidade Referido ao legislador Penal**. Salvador: Jus Podivm, 2011.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BARROS, Flávio Augusto Monteiro de. **Direito Penal: parte especial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, v. 2.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 6. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BATISTA, Weber Martins. **O furto e o roubo no Direito e no Processo Penal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1997.
- BECCARIA, Cesare Bonesana. **Dos Delitos e das Penas**. Trad. Lucia Guidicini; Alessandro Berti Cotessa. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- BECK, Ulrich. **La sociedad del riesgo: hacia una nueva modernidad**. Trad. Jorge Navarro; Daniel Jiménez; María Rosa Borrás. Barcelona: Paidós, 1998.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: parte geral**. 19. ed. ver. Atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013, v. 1.
- \_\_\_\_\_. **Código Penal Comentado**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BORGES, José Souto Maior. Princípio da Isonomia e sua significação na Constituição de 1988. **Revista de Direito Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 93, 1990.
- BOTTINI, Pierpaolo Cruz *et al.* A confusa exegese do Princípio da Insignificância e sua aplicação pelo STF: Análise estática de julgados. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.98, 2012, p. 117-148.
- BRANDÃO, Cláudio. **Curso de Direito Penal: parte geral**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. 16. ed. São Paulo: Rideel, 2013.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei 2.848 (Código Penal)**, de 7 de dezembro de 1940. 16. ed. São Paulo: Rideel, 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei 4.729**, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, 14 jul. 1965. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/l4729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm)>. Acesso em: 19 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei 5.172 (Código Tributário Nacional)**, de 25 de outubro de 1966. 16. ed. São Paulo: Rideel, 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei 8.072**, de 25 de julho de 1990. Dispõe sobre os crimes hediondos, nos termos do art. 5º, inciso XLIII, da Constituição Federal, e determina outras providências. Brasília, DF, 25 jul. 1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8072.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8072.htm)>. Acesso em: 10 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **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. Brasília, DF, 27 dez. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm)>. Acesso em: 19 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei 8.383**, de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, DF, 30 dez. 1991. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8383.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm)>. Acesso em: 20 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei 9.099**, de 26 de setembro de 1995. Dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências. Brasília, DF, 26 set. 1995. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9099.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9099.htm)>. Acesso em 10 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei 9.249**, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF, 26 dez. 1995. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm)>. Acesso em: 19 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei 9.469**, de 10 de julho de 1997. Regulamenta o disposto no inciso VI do art. 4º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; dispõe sobre a intervenção da União nas causas em que figurarem, como autores ou réus, entes da administração indireta; regula os pagamentos devidos pela Fazenda Pública em virtude de sentença judiciária; revoga a Lei nº 8.197, de 27 de junho de 1991, e a Lei nº 9.081, de 19 de julho de 1995, e dá outras providências. Brasília, DF, 10 jul. 1997. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9469.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9469.htm)>. Acesso em: 29 nov. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei 9.964**, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Brasília, DF, 10 abr. 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9964.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9964.htm)>. Acesso em: 20 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei 10.522**, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, DF, 30 mai. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/l10.522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.522.htm)>. Acesso em: 29 nov. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei 10.684**, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Brasília, DF, 30 mai. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/l10.684.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.684.htm)>. Acesso em: 20 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei 11.033**, de 21 de dezembro de 2004. Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais; institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO; altera as Leis nos 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 10.925, de 23 de julho de 2004; e dá outras providências. Brasília, DF, 21 dez. 2004. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/l11033.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l11033.htm)>. Acesso em: 29 nov. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei 11.464**, de 28 de março de 2007. Dá nova redação ao art. 2º da Lei nº 8.072, de 25 de julho de 1990, que dispõe sobre os crimes hediondos, nos termos do inciso XLIII do art. 5º da Constituição Federal. Brasília, DF, 28 mar. 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/Lei/L11464.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11464.htm)>. Acesso em: 10 out. 2013.

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

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm)>. Acesso em: 20 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei 12.382**, de 25 de fevereiro de 2011. Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei n.º 12.255, de 15 de junho de 2010. Brasília, DF, 25 fev. 2011. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm)>. Acesso em: 20 out. 2013.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 24**, de 02 de dezembro de 2009. Vade Mecum. 16. ed. São Paulo, Rideel, 2013.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 554**, de 15 de dezembro de 1976. Vade Mecum. 16. ed. São Paulo, Rideel, 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Portaria MF n. 75**, de 22 de março de 2012. Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília, DF, 22 mar. 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2012/MinisteriodaFazenda/portmf075.htm>>. Acesso em: 29 nov. 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Justiça. **Dados da Infopen estatística**. Brasília, DF, 2012. Disponível em: <<http://portal.mj.gov.br/main.asp?View={D574E9CE-3C7D-437A-A5B6-22166AD2E896}&BrowserType=NN&LangID=pt-br&params=itemID%3D%7BC37B2AE9-4C68-4006-8B16-24D28407509C%7D%3B&UIPartUID=%7B2868BA3C-1C72-4347-BE11-A26F70F4CB26%7D>>. Acesso em: 24 nov. 2013.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus n. 34.281**. Quinta Turma. Relator: Ministro José Arnaldo da Fonseca. Brasília, julg. 08 jun. 2004. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19484547/habeas-corpus-hc-34281-rs-2004-0035344-8/certidao-de-julgamento-19484550>>. Acesso em: 29 nov. 2013.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus n. 19.8520**. Sexta Turma. Relator: Ministro Haroldo Rodrigues. Brasília, julg. 03 mai. 2011. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21667053/habeas-corpus-hc-198520-sp-2011-0039384-2-stj>>. Acesso em: 29 nov. 2013.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus n. 210.722**. Quinta Turma. Relator: Ministro Marco Aurélio Bellizze. Brasília, julg. 08 nov. 2011. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21282298/habeas-corpus-hc-210722-ms-2011-0143932-1-stj/relatorio-e-voto-21282300>>. Acesso em: 29 nov. 2013.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 109.230**. Segunda Turma. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, julg. 18 out. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1783650>>. Acesso em: 29 nov. 2013.



\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação Criminal n. 200930000026478**. Terceira Turma. Relatora: Desembargadora Federal Monica Sifuentes. Brasília, julg. 10 set. 2013. Disponível em: < <http://trf-1.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24195485/apelacao-criminal-acr-200930000026478-ac-20093000002647-8-trf1>>. Acesso em: 29 nov. 2013.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito penal: parte geral**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 1.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito penal: parte especial**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, v. 2.

CONDE, Francisco Muñoz. **Derecho Penal Parte Especial**. 12. ed. Valencia: Tirant Lo Blanch, 1999.

\_\_\_\_\_. **Teoria Geral do Delito**. Trad. Juarez Tavares; Luiz Regis Prado. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1988.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

\_\_\_\_\_. **Comentários ao código penal**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 3. ed. rev. Ampl. e atual. Salvador: Jus Podivm, 2009.

DELMANTO, Celso *et al.* **Código Penal Comentado**. 8. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.

DIAS, Jorge de Figueiredo. O Direito Penal entre a “sociedade industrial” e a “sociedade do risco”. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.33, 2001, p. 39-66.

DIAS, Jorge de Figueiredo. O papel do Direito Penal na protecção das gerações futuras. **Boletim Faculdade de Direito**. Coimbra: Coimbra Editora, 2003, v. LXXV.

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

FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes tributários**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

GARCIA, Waléria Garcelan Loma. **Arrependimento posterior**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

GASTALDI, José Petrelli. **Elementos da economia política**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

GOMES, Luiz Flávio; TASSE, Adel El. **Os crimes tributários e a extinção da punibilidade**. Consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2011-mar-17/coluna-lfg-crimes-tributarios-extincao-punibilidade>>. Acesso em: 20 out. 2013.

\_\_\_\_\_. BIANCHINI, Lara. “Direito Penal” do Inimigo e os Inimigos do Direito Penal. **Novos desafios do Direito Penal no Terceiro Milênio: estudos em homenagem ao prof. Fernando Santana**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 653-676.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: parte geral**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 1.

GRECO, Luís; TÓRTIMA, Fernanda Lara. **O bem jurídico como limitação do Poder Estatal de incriminar?**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: parte geral**. 15. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2013.

\_\_\_\_\_. **Código Penal Comentado**. 6. ed. rev. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Impetus, 2012.

HUNGRIA, Néelson. **Comentários ao Código Penal**. 4. ed. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1958, v. 1, t. 2.

\_\_\_\_\_. **Comentários ao Código Penal**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, v. 7.

\_\_\_\_\_. **Comentários ao Código Penal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1958, v. 9.

JAKOBS, Günther; MELIÁ, Manuel Cancio. **Direito Penal do Inimigo: noções e críticas**. Trad. André Luís Callegari; Nereu José Giacomolli. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

JUNQUEIRA, Gustavo Octaviano Diniz; FULLER, Paulo Henrique Aranda. **Legislação penal especial**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Premier Máxima, 2010.

KUHN, Thomas Samuel. **A estrutura das Revoluções Científicas**. Trad. Beatriz Vianna Boeira; Nelson Boeira. 9. ed. São Paulo: Perspectiva, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. 2005. São Paulo: Malheiros, 2005.

MINAHIM, Maria Auxiliadora. Bem jurídico nos crimes tributários. **Revista Baiana de Direito**. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, v. 3, 2008, p. 411-424.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal: parte geral e especial**. 5. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

\_\_\_\_\_. **Leis Penais e Processuais Penais Comentadas**. 5. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

OLIVEIRA, Luiz Renato Pacheco Chaves de. Reflexões sobre os crimes tributários. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 86, 2010, p. 201-230.

PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários: uma visão prospectiva de sua despenalização**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

PEREIRA, Flávia Goulart. Os crimes econômicos na sociedade de risco. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 51, 2004, p. 105-131.

PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. 5. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito penal Brasileiro: parte geral – arts. 1º a 120**. 8. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

QUEIROZ, Paulo. **Curso de Direito Penal: parte geral**. 8. ed. Salvador: Jus Podivm, 2012, v. 1.

REALE JÚNIOR, Miguel. **Teoria do delito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

ROXIN, Claus. **Política criminal y sistema Del derecho penal**. 2 ed. Buenos Aires: Hammurabi, 2000.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. **Apelação Criminal n. 2005.014860-4**. Segunda Câmara Criminal. Relator: Torres Marques. Santa Catarina, jul. 12 jul. 2005. Disponível em: <<http://tjsc.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/5366317/apelacao-criminal-apr-148604-sc-2005014860-4>>. Acesso em: 25 out. 2013.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Constituição e proporcionalidade: o direito penal e os direitos fundamentais entre a proibição de excesso e de insuficiência**. Mundo Jurídico. Disponível em: <[http://www.mundojuridico.adv.br/sis\\_artigos/artigos.asp?codigo=53](http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp?codigo=53)>. Acesso em: 20 out. 2013.

SENADO FEDERAL. **Projeto de Lei do Senado 236**, de 09 de julho de 2012. Institui novo Código Penal, sendo dividido em Parte Geral (art. 1º ao 120) e Parte Especial (art. 121 ao 541). Sendo a Parte Geral dividida nos seguintes Títulos: I - Aplicação da Lei Penal (art. 1º ao 13); II - Do Crime (art. 14 ao 44); III - Das Penas (art. 45 ao

70); VI - Da Individualização das Penas (art. 71 ao 94); V - Medidas de Segurança (art. 95 ao 98); VI - Ação Penal (art. 99 ao 104); VII - Barganha e Colaboração com a Justiça (art. 105 ao 106); VIII - Extinção da Punibilidade (art. 107 ao 120). A Parte Especial tem os seguintes Títulos: I - Crimes Contra a Vida (art. 121 ao 154); II - Crimes Contra o Patrimônio (art. 155 ao 171); III - Crimes contra a Propriedade Imaterial (art. 172 ao 179); IV - Crimes Contra a Dignidade Sexual (art. 180 ao 189); V - Crimes Contra a Incolumidade Pública; VI - Crimes Cibernéticos (art. 208 ao 211), VII - Crimes Contra a Saúde Pública (art. 212 ao 238); VIII – Crimes Contra a Paz Pública (art. 239 ao 258); IX - Crimes Contra a Fé Pública (art. 259 ao 270); X – Crimes Contra a Administração Pública (art. 271 ao 324); XI – Crimes Eleitorais (art. 325 ao 338); XII - Dos Crimes Contra as Finanças Públicas (art. 339 ao 347); XIII – Crimes Contra a Ordem Econômico-Financeira (art. 348 ao 387); XIV – Crimes contra Interesses Metaindividuais (art. 388 ao 451); XV – Crimes Relativos a Estrangeiros (art. 452 ao 457); XVI – Crimes Contra os Direitos Humanos (art. 458 ao 503); XVII – Crimes de Guerra (art. 504 ao 541). O Código entrará em vigor noventa dias após a data de sua publicação (art. 542). Indica, de forma específica, todas as disposições legais que serão revogadas (art. 543). Brasília, DF, 09 jul. 2012. Disponível em: < <http://www12.senado.gov.br/noticias/Arquivos/2012/06/pdf-veja-aqui-o-anteprojeto-da-comissao-especial-de-juristas> >. Acesso em: 29 out. 2013.

SILVA, Pablo Rodrigo Aflen da. Aspectos críticos do Direito Penal na sociedade do risco. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.46, 2004, p. 73-92.

SOUZA, Paulo Vinicius Sporleder de. O meio ambiente (natural) como sujeito passivo dos crimes ambientais. **Direito penal secundário: estudos sobre crimes econômicos, ambientais, informáticos e outras questões**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2006, p. 245-280.

STRECK, Lênio Luiz. A dupla face do princípio da proporcionalidade: da proibição de excesso (Übermassverbot) à proibição de proteção deficiente (Untermassverbot) ou de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais. **Revista da Ajuris**. Porto Alegre: Revista da Ajuris, v. 32, 2005, p. 171-202.

TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal**. 3. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

VASCONCELLOS, Marcos de. **PGFN aumenta valor mínimo para execuções fiscais**. Consultor Jurídico. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2012-mar-26/pgfn-aumenta-20-mil-valor-minimo-execucoes-fiscais>>. Acesso em: 29 nov. 2013.

VELLOSO, Ricardo Ribeiro. **Crimes tributários e econômicos**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

VON LISZT, Franz. **Tratado de Direito Penal Alemão**. Trad. José Hygino Duarte Pereira. Rio de Janeiro: F. Briguiet, 1899, v. 1.