

**Centro Universitário do Distrito Federal – UDF
Coordenação do Curso de Direito**

EVELINE MENDES SOARES

**O PAGAMENTO COMO CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES
TRIBUTÁRIOS OU PREVIDENCIÁRIOS E A (IM)POSSIBILIDADE DE SUA
APLICAÇÃO AO CRIME DE FURTO**

EVELINE MENDES SOARES

**O PAGAMENTO COMO CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES
TRIBUTÁRIOS OU PREVIDENCIÁRIOS E A (IM)POSSIBILIDADE DE SUA
APLICAÇÃO AO CRIME DE FURTO**

Trabalho de conclusão de curso
apresentado à Coordenação de Direito do
Centro Universitário do Distrito Federal -
UDF, como requisito parcial para
obtenção do grau de bacharel em Direito
Orientador: Valdinei Cordeiro Coimbra.

EVELINE MENDES SOARES

**O PAGAMENTO COMO CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES
TRIBUTÁRIOS OU PREVIDENCIÁRIOS E A (IM)POSSIBILIDADE DE SUA
APLICAÇÃO AO CRIME DE FURTO**

Trabalho de conclusão de curso
apresentado à Coordenação de Direito do
Centro Universitário do Distrito Federal -
UDF, como requisito parcial para
obtenção do grau de bacharel em Direito
Orientador: Valdinei Cordeiro Coimbra.

Brasília, _____ de _____ de 2014

Banca Examinadora

Nome do Examinador
Titulação
Instituição a qual é filiado

Nome do Examinador
Titulação
Instituição a qual é filiado

Nome do Examinador
Titulação
Instituição a qual é filiado

Nota: _____

Dedico à minha família, principalmente aos meus pais, que com muita paciência, perseverança e fé me ajudaram a chegar ao fim dessa jornada.

Dedico, ainda, ao meu marido Cássio, que por um longo período foi substituído por livros e horas de estudos sem que perdesse a paciência e o sorriso.

AGRADECIMENTO

Agradeço ao meu orientador, Professor Valdinei Cordeiro Coimbra, que propiciou, com a realização deste trabalho, o meu crescimento como jurista e como pessoa.

Agradeço também, aos professores e colegas de graduação pela amizade e pelo convívio ao longo desses anos.

Agradeço, finalmente, a todas as pessoas que, direta ou indiretamente, contribuíram para a conclusão dessa pesquisa.

*“A porta da verdade estava aberta
mas só deixava passar
meia pessoa de cada vez.*

*Assim não era possível atingir toda a verdade,
porque a meia pessoa que entrava
só conseguia o perfil de meia verdade.
E sua segunda metade
voltava igualmente com meio perfil.
E os meios perfis não coincidiam.*

*Arrebentaram a porta. Derrubaram a porta.
Chegaram ao lugar luminoso
onde a verdade esplendia os seus fogos.
Era dividida em duas metades
diferentes uma da outra.*

*Chegou-se a discutir qual a metade mais bela.
Nenhuma das duas era perfeitamente bela.
E era preciso optar. Cada um optou
conforme seu capricho, sua ilusão, sua miopia”.*

Carlos Drummond de Andrade

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo demonstrar o injusto tratamento dado aos autores de crimes patrimoniais em detrimento aos autores de crimes tributários. Verifica-se uma preferência em criminalizar aqueles oriundos de classes sociais mais pobres, enquanto se imuniza aqueles pertencentes às classes dominantes. Ao final, ante as semelhanças fundamentais entre os tipos, é demonstrada a viabilidade de se estender uma causa específica de extinção de punibilidade, até então só aplicável aos sonegadores, aos agentes furtadores, através do método autointegrativo, consubstanciado na analogia *in bonam partem*.

Palavras-chave: Crime Tributário. Furto. Extinção de Punibilidade. Analogia *in bonam partem*.

ABSTRACT

The present work aims to demonstrate the unfair treatment given to the authors of crimes against property rather than the authors of tax crimes. There is a preference to criminalize those from poorer social classes, while immunizes those belonging to the ruling classes. At the end, before the fundamental similarities between the types is demonstrated the feasibility of extending a specific cause of extinction of criminal liability, hitherto applicable only to tax evaders, the furtadores agents through autointegrative method, embodied in the analogy Bonam run.

Key words: Crime Tax. Theft. Extinction of Punishment. Analogy in Bonam run.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABREVIATURAS

Art. por artigo

SIGLAS

CF – Constituição Federal

CP – Código Penal

CPP - Código de Processo Penal

INSS – Instituto Nacional de Seguridade Social

PAES – Parcelamento Especial

PAEX – Parcelamento Excepcional

PLS – Projeto de Lei do Senado

PUC – Pontifícia Universidade Católica

REFIS – Programa de Recuperação Fiscal

Resp – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TJDFT – Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios

USP – Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. O CRIME DE FURTO, OS CRIMES TRIBUTÁRIOS E PREVIDENCIÁRIOS E OS RESPECTIVOS BENS JURÍDICOS TUTELADOS.....	15
1.1 O CRIME DE FURTO E O BEM JURÍDICO TUTELADO	15
1.2 OS CRIMES TRIBUTÁRIOS E O BEM JURÍDICO TUTELADO	17
1.3 OS CRIMES PREVIDENCIÁRIOS E O BEM JURÍDICO TUTELADO	19
2. A EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS E PREVIDENCIÁRIOS	23
2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CAUSA DE EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE	23
2.2 DO PAGAMENTO INTEGRAL.....	25
2.3 DO PARCELAMENTO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA (ADESÃO AO REFIS, PAES, PAEX).....	27
3. DA (IM) POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DAS CAUSAS DE EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS OU PREVIDENCIÁRIOS AO CRIME DE FURTO	32
3.1 INTERPRETAÇÃO DA LEI PENAL.....	33
3.2 DA ANALOGIA E SUA APLICAÇÃO <i>IN BONAM PARTEM</i>	35
3.3 DO ARREPENDIMENTO POSTERIOR VERSUS EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE	37
3.4 O PROJETO DO NOVO CÓDIGO PENAL BRASILEIRO.....	40
CONCLUSÃO	45
REFERÊNCIAS.....	50

INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por objetivo demonstrar a viabilidade de estender o instituto da extinção da punibilidade, atualmente aplicável somente aos crimes tributários, ao crime de furto simples, quando há a devolução da *res furtiva* ou restituição do dano.

Os delitos fiscais e patrimoniais são de certa maneira muito semelhantes, entretanto, o tratamento dado aos seus agentes é absolutamente desigual.

De maneira peculiar, aqueles que cometem crimes tributários têm na forma da lei meios legítimos de não serem responsabilizados pelos seus crimes. É o que acontece quando o valor, a princípio sonogado, é pago para afastar a incidência penal.

Por outro lado, aqueles que cometem o crime de furto não são beneficiados pelo mesmo instituto. A eles, quando ocorre fato semelhante, ou seja, restituir o valor furtado, aplica-se somente uma causa de redução de pena. Pune-se o furtador e imuniza-se o sonogador.

Esse é apenas um retrato da escancarada preferência da justiça penal em criminalizar ações tipicamente de pessoas pobres e marginalizados em detrimento das ações criminosas típicas de pessoas abastadas, inseridas em uma camada dominante da sociedade, pouco importando o prejuízo social que possam provocar.

Na verdade, a justificativa para tamanha desigualdade no trato dos crimes em cotejo diz respeito a uma característica inerente do próprio agente. Se ele advém do estrato social pobre, ele é punido. Se ele advém do estrato social abastado, ele é imunizado.

Ao se comparar os crimes patrimoniais e os crimes tributários, tornam-se visíveis as incoerências no ordenamento nacional, levando à conclusão de que o Direito Penal, supostamente igualitário, é o direito desigual, seletivo, discriminatório e estigmatizante.

Diante de tamanho desrespeito à isonomia, à igualdade e à razoabilidade, propôs-se a utilização de técnicas de preenchimento de lacunas no direito, mais precisamente a analogia, para sanar tal vício de tratamento.

Opera-se a analogia sempre que houver a similitude entre caracteres jurídicos do fato. É a concretização da fórmula que consiste em tratar igualmente o igual. A divergência contida em toda argumentação deste tipo não é, na realidade, outra coisa senão tomar partido dentro de uma cultura vivida.

Sendo assim, nos casos em que o furtado restitui a *res furtiva* à vítima, não mais se aplicaria apenas a causa de diminuição de pena, consubstanciada no art. 16 do Código Penal, mas sim a causa de extinção de punibilidade, prevista no art. 34 da Lei n. 9.249/95.

Este foi o cerne para a realização do presente estudo: explicar as similitudes encontradas entre os crimes patrimoniais, mais precisamente, o crime de furto simples e os crimes tributários. Comparar os institutos despenalizadores aplicáveis a cada crime, demonstrar o desarrazoado tratamento dispendido aos agentes criminosos, principalmente quando se compara a classe social na qual o agente se insere. Por fim, evidenciar a existência de métodos integrativas da lei, que tem como fito sanar a desigualdade no tratamento dado aos agentes dos crimes aqui estudados.

Ao efetuar uma rápida leitura dos tipos penais aqui estudados, pode-se, de maneira desatenta, concluir que não há qualquer semelhança entre eles, o que justificaria o tratamento diferenciado dispendido aos seus agentes.

Por outro lado, ao analisá-los de maneira sistemática, desde o núcleo verbal do tipo (e seus sinônimos), até o objeto jurídico tutelado (na visão macro), percebe-se que, embora aparentemente distantes, são essencialmente equivalentes.

A análise comparada começa com os diversos significados dos verbos do tipo previsto na Lei n. 8.137/90. O verbo suprimir corresponde a agir no sentido de acabar com algo, extinguir, eliminar, fazer desaparecer ou ocultar. Por outro lado, o verbo reduzir significa tornar menor, abreviar, causar limitação.

Da mesma maneira, os referidos verbos (suprimir e reduzir) são encontrados no tipo descrito no art. 337-A do Código Penal, que corresponde à sonegação previdenciária.

Quanto aos tipos descritos na Lei e ao tipo descrito no art. 337-A, fica fácil a constatação da semelhança. Ambos têm exatamente os mesmos verbos nucleares, porém um diz respeito especificamente às contribuições previdenciárias e o outro aos demais tributos de maneira genérica.

O crime previsto no art. 168-A do Código Penal corresponde em deixar de repassar à Previdência Social as contribuições recolhidas dos contribuintes. O verbo deixar tem diversos significados, um deles é suspender, omitir, adiar a realização de. Ao efetuar a comparação sistemática, novamente se constata as semelhanças entre os tipos penais.

Não obstante as primeiras linhas comparativas, a cogitação de similitudes entre tais crimes e o crime de furto não se mostra tarefa das mais fáceis.

A princípio os crimes tributários e o crime de furto se mostram distantes. Por outro lado, a proposta do presente trabalho é justamente refutar tal distanciamento ao compará-los pontualmente a fim de demonstrar suas semelhanças.

E não é só isso. Após o exercício comparativo dos tipos, serão analisados também: a causa de extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo, a causa de suspensão da pretensão punitiva pelo parcelamento da dívida e a causa genérica de redução da pena quando do ressarcimento do dano ou devolução da coisa.

Os institutos acima referidos são ferramentas penais alternativas ao encarceramento do réu. Tais institutos fazem parte das políticas públicas do Estado com o propósito de evitar a excessiva aplicação de medida restritiva de liberdade aos réus que preenchem certos requisitos exigidos para a aplicação dos benefícios.

Na sequência, mediante comparação, serão demonstradas as diferentes consequências jurídicas, para o sonegador, quando paga (devolve) o valor sonegado, e quando o furtador devolve (paga, ressarce o dano) do bem (de valor) furtado, assim como será apontada uma alternativa que possibilite o tratamento isonômico dos agentes delituosos.

Dessa maneira, o primeiro capítulo deste trabalho define o crime de furto e demonstra o bem jurídico tutelado por tal tipo penal. Ainda, expõe sobre o conceito jurídico que engloba os crimes tributários previstos em lei específica, bem como os crimes tributários previstos no Código Penal, assim como delimita o objeto jurídico tutelado por tais tipos penais.

No segundo capítulo, há a elucidação do instituto da extinção da punibilidade, consubstanciada no pagamento do valor devido ao fisco, bem como a evolução histórica de tal instituto no ordenamento jurídico. Esclarece que não há extinção de punibilidade quando há apenas o parcelamento da dívida, mas sim a

suspensão da pretensão punitiva do Estado, devendo o agente pagar o valor total da dívida para ver extinta a punibilidade.

Por fim, no terceiro capítulo, há uma breve explicação quanto à atividade interpretativa da norma, bem como aos processos integrativos da norma, especificamente quanto ao instituto da analogia em sua vertente *in bonam partem*.

Ainda, analisa-se as diferenças e semelhanças dos institutos da causa de diminuição de pena e da causa de extinção de punibilidade, bem como demonstra-se com casos concretos a evidente injustiça ao se negar ao furtado a aplicação da extinção de punibilidade quando preenchidos os requisitos para sua aplicabilidade.

Ao final, explana sobre o projeto do novo Código Penal, pontua seu viés democrático que reflete a evolução da sociedade brasileira, de maneira que tenta concretizar uma sociedade mais igualitária e um direito penal mais democrático.

1. O CRIME DE FURTO, OS CRIMES TRIBUTÁRIOS E PREVIDENCIÁRIOS E OS RESPECTIVOS BENS JURÍDICOS TUTELADOS

Com vistas a delimitar o objeto de pesquisa aqui estudado, quanto aos crimes patrimoniais propriamente ditos, será dada prioridade ao crime de furto, disposto no art. 155 do Código Penal, devido ao fato de que ele se assemelha ao crime contra a ordem tributária, visto que não envolve a prática de ato violento ou grave ameaça.

Da mesma forma, o respectivo capítulo discorre e define os crimes contra a ordem tributária tipificados na Lei n. 8.137/90¹ e os crimes da mesma natureza insertos no Código Penal, assim como trata do bem jurídico tutelado pelos referidos crimes, afinal, uma das formas encontradas pela Fazenda Pública para impelir os contribuintes a cumprir com suas obrigações tributárias é a tipificação penal dessas condutas², ou seja, a tipificação dos chamados crimes de sonegação fiscal ou tributário, assim disposto nos artigos 1º, 2º e 3º da referida Lei, bem como nos artigos 334, segunda parte (crime de descaminho); 168-A (apropriação indébita previdenciária) e 337-A (sonegação de contribuição previdenciária), do Código Penal³.

Por conseguinte, para facilitação no trato do assunto, todos os referidos crimes, com exceção do furto, serão abordados da mesma maneira: crimes tributários, crimes contra a ordem tributária, crimes de sonegação fiscal ou, ainda, crimes fiscais.

1.1 O CRIME DE FURTO E O BEM JURÍDICO TUTELADO

Dispõe o art. 155 do Código Penal que subtrair, para si ou para outrem, coisa alheia móvel consubstancia crime de furto. O tipo penal é composto de vários

¹ BRASIL, Lei n. 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, 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em: 14 mar. 2014.

²SILVA, Adriano da Nóbrega, Os crimes fiscais e o Refis: modos para diminuir a evasão fiscal. Câmara dos Deputados, Consultoria Legislativa: 2005, p. 03. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/1529>>. Acesso em: 5 de mar. 2014.

elementos, quais sejam: subtrair (núcleo do tipo); para si ou para outrem (especial fim de agir) e coisa alheia móvel (objeto da subtração)⁴.

Da mesma maneira, o furto simples concretiza-se pelo fato de subtrair, para si ou para outrem, coisa alheia móvel. Para que se configure o furto é necessário e suficiente: a subtração, o fim de assenhoreamento definitivo, coisa alheia móvel. O sujeito passivo do furto é o dominus e o sujeito ativo pode ser qualquer pessoa. Trata-se de crime material, condicionado à superveniência do *eventus damni*. Não há furto sem efetivo desfalque de patrimônio⁵.

O elemento subjetivo é a consciência da injuricidade da subtração, e especifica-se pela intenção de fazer definitivamente sua ou de outrem a subtraída coisa alheia. Se o agente, por equívoco, se apossa voluntariamente da coisa móvel alheia, tal manifestação não significa culpa no nosso ordenamento jurídico penal, porque não contempla a lei o furto culposo⁶.

Ao final, a estrutura típica do crime de furto não se limita a dados puramente objetivos, encontrando-se enriquecida por elementos extraídos das searas da antijuridicidade e da antiga definição de culpabilidade, com grande carga normativa e subjetiva. Finalmente, a tipificação do crime de furto materializa-se com a subtração da coisa móvel, pertencente a outrem, orientada pela intenção do agente do assenhoreamento, próprio ou de terceiro⁷.

O objeto jurídico protegido ou os objetos jurídicos protegidos nos casos de furto são posse e a propriedade de coisa móvel, como regra geral, admitindo-se também a própria detenção como objeto da tutela penal, na medida em que usá-lo, portá-lo ou simplesmente retê-lo já representa um bem para o possuidor ou detentor da coisa⁸.

A coisa, para fins penais, é tudo que possa constituir objeto da ação física de subtrair. É, pois, aquilo que é passível de ser deslocado, removido, apreendido ou transportado de um lugar para outro⁹.

³BRASIL, Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de setembro de 1940. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em: 15 mar. 2014.

⁴ GRECO, Rogério. Código Penal: comentado. 7. ed. Niterói, RJ: Impetrus, 2013. p. 450.

⁵ HUNGRIA, Nelson. Comentários ao Código Penal. Vol. VII. Arts. 155 a 196. 1. ed. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955, p. 13-14.

⁶ PIERANGELI, José Henrique. Manual de Direito Penal Brasileiro V.2. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p.106.

⁷ BITENCOURT, Cezar Roberto. Código penal comentado. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 640.

⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto. Código penal comentado. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 638.

⁹ BITENCOURT, Cezar Roberto. Código penal comentado. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 640.

Ressalta-se o tratamento desproporcional conferido pelo legislador a alguns delitos patrimoniais previstos no Título II do Código Penal em comparação àqueles crimes cujo bem jurídico tutelado é mais relevante, como a vida e a integridade física. Basta verificar, por exemplo, que a pena mínima do crime de furto (art. 155, *caput*) é igual àquela do crime de lesão corporal de natureza grave (art. 129, §1º), da mesma maneira ocorre entre as penas mínimas do roubo simples (157, *caput*) e do homicídio privilegiado (art. 121, §1º), o que se traduz em um contrassenso¹⁰.

1.2 OS CRIMES TRIBUTÁRIOS E O BEM JURÍDICO TUTELADO

A Lei n. 8.137/90 definiu os crimes contra a ordem tributária como sendo aqueles praticados pelos contribuintes ou responsáveis pelo cumprimento de obrigações tributárias, bem como os praticados pelos agentes do Fisco no exercício de seus ofícios¹¹.

Desconsiderando o caráter subsidiário da aplicação do Direito Penal, *ultima ratio*, o legislador estabeleceu a criminalização daquelas condutas que levam à supressão ou à diminuição da arrecadação tributária¹².

Cabe ressaltar que a Lei não conceitua a sonegação fiscal, por outro lado elenca taxativamente no dispositivo legal os modos pelos quais ela ocorre, dessa maneira, a sonegação fiscal ou crime tributário dá-se mediante a prática das ações nucleares do tipo, ou seja, suprimir (deixar de pagar) ou reduzir (pagar quantia menor que a devida) tributo, causando prejuízo à Fazenda Pública¹³.

Os crimes previstos no art. 1º da referida Lei são classificados como materiais ou de resultado, ou seja, com a realização unicamente de alguma das condutas previstas pelos incisos do art. 1º, sem que posteriormente ocorra,

¹⁰ DELMANTO, Celso, DELMANTO, Roberto, DELMANTO, Fábio Machado de Almeida, DELMANTO JÚNIOR, Roberto, Código Penal comentado: acompanhado de comentários, jurisprudência, súmulas em matéria penal e legislação complementar. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 551.

¹¹ SILVA, Adriano da Nóbrega, Os crimes fiscais e o Refis: modos para diminuir a evasão fiscal. Câmara dos Deputados, Consultoria Legislativa: 2005, p. 05. Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/1529>>. Acesso em: 5 de mar. 2014.

¹² NUCCI, Guilherme de Souza, Leis penais e processuais penais comentadas. 7. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 490.

vinculada a tal conduta, supressão ou redução de tributo, o crime previsto no referido artigo não se perfaz. Portanto, o fato será considerado atípico¹⁴.

Tal artigo, inclusive, é objeto da Súmula vinculante n. 24 do STF – Supremo Tribunal Federal – que dispõe não haver crime previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei n. 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo¹⁵.

Por outro lado, aqueles elencados no art. 2º da referida Lei não exigem resultado naturalístico para a sua consumação, consubstanciando-se, portanto, em crimes formais ou de mera conduta, conforme julgamento do Resp n. 1177354/MT pelo STJ – Superior Tribunal de Justiça¹⁶.

Portanto, conforme se extrai do art. 1º da Lei n. 8.137/90, constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social, mediante determinadas condutas. O ato de suprimir consiste em não recolhimento de determinado tributo em sua totalidade, já o ato de reduzir consiste em mitigar o seu recolhimento, desse modo verifica-se que tais crimes somente se consumam se houver resultado naturalístico, ou seja, são crimes materiais¹⁷.

Tais crimes, de um ponto de vista abrangente, têm por objeto proteger a ordem tributária em sua universalidade, com o objetivo de evitar que a Fazenda Pública seja fraudada, demonstrando que a norma incriminadora visa proteger o patrimônio público que será atingido com a fraude fiscal¹⁸.

Com efeito, a ordem tributária deve ser entendida como uma abstração que diz respeito à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos ou contribuições

¹³ CAPEZ, Fernando, Curso de direito penal: legislação penal especial, volume 4. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 694.

¹⁴ DECOMAIN, Pedro Roberto, Crimes contra a ordem tributária. 5. Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 88

¹⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Súmula vinculante n. 24. DJ: 18 fev 2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/PSV_29.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2014.

¹⁶ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Resp n. 1177354/MT. Relator: Ministra Laurita Vaz. DJ: 25 out 2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=31416122&sReg=201000143887&sData=20131025&sTipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 15 abr. 2014.

¹⁷ NUCCI, Guilherme de Souza, Leis penais e processuais penais comentadas. 7. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 500.

¹⁸ DECOMAIN, Pedro Roberto, Crimes contra a ordem tributária. 5. Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 63.

sociais, mas o bem jurídico que a lei quis tutelar é o direito que o Estado tem de instituir e cobrar impostos e contribuições¹⁹.

Assim, o bem jurídico tutelado é, em essência, o patrimônio dos sujeitos ativos da obrigação tributária, eis que da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal exsurge para o ente tributante um direito que consiste em receber determinada quantia de moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir²⁰.

De maneira diversa, há quem diga que o bem jurídico tutelado nos referidos casos não é o patrimônio público. É que acolher tal conceito amplifica de maneira indevida, visto que o patrimônio público não é só formado pela receita de ordem tributária, mas também por receitas creditícias e patrimoniais relacionadas com a entrada do Estado no mercado financeiro e exploração do patrimônio do Estado segundo as regras do direito privado²¹.

Porém, é certo que é por meio dos tributos arrecadados, dentre outras receitas, que o Estado coloca em prática políticas públicas em benefício da sociedade ao promover o melhor atendimento à saúde, melhores condições de moradia, saneamento básico, transporte e educação²².

1.3 OS CRIMES PREVIDENCIÁRIOS E O BEM JURÍDICO TUTELADO

O legislador definiu como crime previdenciário aqueles dispostos nos artigos 168-A e 337-A, ambos do Código Penal Brasileiro²³.

¹⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 75.

²⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 75.

²¹ ALMEIDA, Fernanda Afonso de. Proteção penal do patrimônio e sonegação fiscal: uma abordagem à luz da teoria crítica. 2012. 246 f. Dissertação (Mestrado em Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2136/tde-03102012-090527/pt-br.php>>. Acesso em: 01 abr 14. p: 48-49.

²² ALMEIDA, Fernanda Afonso de. Proteção penal do patrimônio e sonegação fiscal: uma abordagem à luz da teoria crítica. 2012. 246 f. Dissertação (Mestrado em Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2136/tde-03102012-090527/pt-br.php>>. Acesso em: 01 abr 14. p: 45.

²³ BRASIL, Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de setembro de 1940. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em: 15 mar. 2014.

A apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, CP) tem como tipo objetivo incriminador o ato de deixar de repassar à Previdência Social as contribuições recolhidas dos contribuintes no prazo estipulado por lei. Tal conduta se verifica quando há o efetivo recolhimento das contribuições previdenciárias, porém tal recolhimento não é repassado aos cofres da Previdência Social no prazo legal²⁴.

Destarte, deixar de repassar deve ser entendido como não recolher aos cofres da previdência as contribuições anteriormente recolhidas do contribuinte. Significa dizer que, embora efetuado os descontos relativos aos valores cabidos à previdência, o agente não os repassa a quem de direito, ou seja, à Previdência Social²⁵.

A conduta tipificada é “deixar de repassar”, que se consubstancia em não transferir, não recolher ou não pagar à Previdência as contribuições recolhidas ou descontadas dos contribuintes, no prazo e na forma legal²⁶.

Dessa forma, o empresário que descontar de seu funcionário quantia devida ao INSS, apropriando-se dela, sem repassá-la no prazo legal à referida autarquia, comete o crime descrito no art. 168-A do CP. Por fim, em se tratando de outras contribuições sociais, aplicar-se-á o disposto no inciso II do art. 2º da Lei n. 8.137/90²⁷.

Por fim, a conduta punível só pode ser praticada por quem tem a obrigação legal ou contratual de receber valores por conta e ordem do órgão legalmente encarregado de arrecadar as contribuições devidas à Previdência Social²⁸.

Já o artigo 337-A do Código Penal dispõe sobre crime de sonegação de contribuição previdenciária. De maneira precisa, a contribuição previdenciária constitui espécie de tributo com destinação específica, ou seja, para o custeio da Seguridade Social, conforme dispõe o art. 195 da Constituição Federal²⁹.

²⁴ DELMANTO, Celso, DELMANTO, Roberto, DELMANTO, Fábio Machado de Almeida, DELMANTO JÚNIOR, Roberto, Código Penal comentado: acompanhado de comentários, jurisprudência, súmulas em matéria penal e legislação complementar. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.690.

²⁵ GRECO, Rogério, Curso de Direito Penal: parte especial, volume III. 9. ed. Niterói, RJ: Impetrus, 2012, p. 212.

²⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto, Código penal comentado. 7. ed. São Paulo, 2012. p. 767.

²⁷ NUCCI, Guilherme de Souza, Leis penais e processuais penais comentadas. 7. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 510.

²⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 55.

²⁹ BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 14 mar 2014.

Diferentemente do crime de apropriação indébita previdenciária, o crime de sonegação previdenciária é aquele em que o agente suprime ou reduz o valor a ser pago a título de contribuição previdenciária. A supressão ou a redução punível elencados neste artigo são aquelas praticadas mediante as condutas omissivas descritas nos incisos I, II e III, quais sejam, omitir (não mencionar, deixar de escrever), deixar de lançar e omitir parcialmente (não mencionar, deixar de escrever)³⁰.

O tipo penal requer dolo, ou seja, a vontade deliberada de suprimir ou reduzir tributo mediante qualquer uma das condutas referidas. Além disso, em relação às hipóteses descritas nos incisos I e II, a Lei faz expressa menção à figura da empresa, de modo que a conduta típica punível é somente aquela realizada por meio de empresa³¹.

Dessa maneira, as condutas elencadas no referido artigo são suprimir (excluir, eliminar, deixar de pagar) ou reduzir (diminuir, descontar, recolher menos que o devido). Tais condutas devem ser conjugadas com aquelas descritas nos três incisos seguintes do artigo em exame³².

Conforme já analisado, os crimes elencados na Lei n. 8.137/90, bem como os crimes previstos nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal têm como finalidade a tutela do patrimônio público. Mais especificamente no caso dos artigos 168-A e 337-A do CP, o patrimônio protegido é o da Previdência Social³³.

O crime de apropriação indébita previdenciária encontra-se inserido no Título II do Código Penal, referente aos crimes contra o patrimônio, sendo, portanto, inconteste que o bem que se busca proteger é o patrimônio na sua modalidade supraindividual³⁴.

Tal patrimônio refere-se às fontes de custeio da Seguridade Social, particularmente os direitos relativos à saúde, à Previdência e à Assistência Social,

³⁰ DELMANTO, Celso, DELMANTO, Roberto, DELMANTO, Fábio Machado de Almeida, DELMANTO JÚNIOR, Roberto, Código Penal comentado: acompanhado de comentários, jurisprudência, súmulas em matéria penal e legislação complementar. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 974.

³¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 59.

³² BITENCOURT, Cezar Roberto, Código penal comentado. 7. ed. São Paulo, 2012. P. 1296.

³³ DELMANTO, Celso, DELMANTO, Roberto, DELMANTO, Fábio Machado de Almeida, DELMANTO JÚNIOR, Roberto, Código Penal comentado: acompanhado de comentários, jurisprudência, súmulas em matéria penal e legislação complementar. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 609 e 973.

³⁴ GRECO, Rogério, Curso de Direito Penal: parte especial, volume III. 9. ed. Niterói, RJ: Impetrus, 2012, p. 214.

extraídos do art. 194 da CF³⁵, sendo, em outros termos, a tutela da subsistência financeira da Previdência Social³⁶.

Da mesma maneira, o crime de sonegação previdenciária também busca proteger o patrimônio da Previdência Social, embora disposto topograficamente fora do Título II do Código Penal. O objetivo é combater a criminalidade contra a tributação previdenciária como mais uma medida para fortalecer a Previdência Social, bem como proteger o patrimônio público da própria Previdência Social (fundamentação pela qual tal crime se encontra topograficamente no Título XI do Código Penal), que sofre diretamente o dano decorrente da sonegação fiscal da referida contribuição social previdenciária³⁷.

Dessa forma, no caso dos delitos tributários, o dano que acarreta à sociedade não é sentido de imediato, tampouco atinge os indivíduos em sua esfera particular, por outro lado o dano é diluído na esfera social, obstando que as vítimas os sintam em toda sua extensão, o que faz com que haja certa tolerância à prática tributário-criminal, bem como a previsão de benesses aplicáveis exclusivamente aos agentes de tais crimes, como, por exemplo, as causas especiais de extinção de punibilidade, que serão apreciadas no capítulo seguinte.

³⁵BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 14 mar 2014.

³⁶BITENCOURT, Cezar Roberto, Código penal comentado. 7. ed. São Paulo, 2012. p. 767.

³⁷BITENCOURT, Cezar Roberto, Código penal comentado. 7. ed. São Paulo, 2012. p. 1297.

2. A EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS E PREVIDENCIÁRIOS

As causas genéricas de extinção de punibilidade, previstas no art. 107 do Código Penal, obstam a aplicação da sanção penal, o que faz com que se extinga o direito que tem o Estado de aplicar sanção penal quando da ocorrência de crimes de qualquer natureza³⁸.

No entanto, o rol do art. 107 do CP não é taxativo, aplicando-se a todo e qualquer crime para o qual não haja causa específica de extinção, como nos casos dos crimes tributários, que preveem causas especiais de extinção de punibilidade.

De maneira distinta, o respectivo capítulo discorre sobre a evolução histórica da causa especial de extinção de punibilidade, aplicável exclusivamente aos crimes tributários, bem como elucida as circunstâncias ensejadoras da extinção da punibilidade propriamente dita.

Ao final, pontua as diferentes consequências jurídicas ao sonegador que efetua o pagamento do tributo devido, e ao sonegador que opta pelo parcelamento da dívida.

2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CAUSA DE EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE

A Lei n. 4.729/64³⁹ previa, em seu art. 2º, causa de extinção de punibilidade dos crimes de sonegação, se o pagamento do tributo ocorresse antes do início do procedimento administrativo fiscal para a cobrança do tributo, de tal maneira que o marco para o pagamento era o início da ação fiscal, por outro lado, o pagamento depois desse momento já não mais extinguiria a punibilidade⁴⁰.

³⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 146.

³⁹ BRASIL, Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14729.htm>. Acesso em: 13 mar 2014.

⁴⁰ DEICOMAIN, Pedro Roberto. Crimes contra a ordem tributária. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 495.

Com o advento do Decreto-Lei n. 157/67⁴¹, houve a ampliação do alcance dessa causa de extinção de punibilidade, sendo estendida para aqueles que tivessem recolhido o tributo e seus acessórios após o julgamento da autoridade de primeira instância administrativa⁴².

Ainda, o §2º do art. 18 do referido Decreto-lei também ampliava a extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo devido, desde que feito antes de ser “iniciada a ação penal”, o que causava dúvidas, já que passível de duas interpretações: antes do oferecimento da denúncia ou antes do recebimento da denúncia. Tal regra passou a ser aplicada pelos Tribunais particularmente ao crime de descaminho, o que não impedia que também fosse aplicada ao crime hoje denominado apropriação indébita previdenciária, previsto na época pelo art. 86 da Lei n. 3.807/60⁴³.

Na sequência, o art. 14 da Lei n. 8.137/90 passou a considerar extinta a punibilidade dos crimes previstos nos artigos 1º a 3º, desde que efetuado o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia, entretanto, tal artigo foi revogado pelo art. 98 da Lei n. 8.383/91⁴⁴.

Em seguida, o art. 34 da Lei n. 9.249/95⁴⁵ novamente estabeleceu a extinção da punibilidade aos crimes definidos na Lei n. 8.137/90 no caso em que houvesse o pagamento do tributo ou contribuição social antes do recebimento da denúncia⁴⁶.

É de se destacar que o art. 34 da Lei n. 9.249/95 faz referência à Lei n. 4.829/65 e à Lei n. 8.137/90, não mencionando a Lei n. 8.212/91⁴⁷, o que

⁴¹ BRASIL, Decreto-Lei n. 157, de 10 de fevereiro de 1967. Concede estímulos fiscais à capitalização das empresas; reforça os incentivos à compra de ações; facilita o pagamento de débitos fiscais. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/De10157.htm>. Acesso em: 13 mar 2014.

⁴² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 146.

⁴³ DEICOMAIN, Pedro Roberto. Crimes contra a ordem tributária. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 496.

⁴⁴ DEICOMAIN, Pedro Roberto. Crimes contra a ordem tributária. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 496.

⁴⁵ BRASIL, Lei n. 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. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm>. Acesso em: 13 mar 2014.

⁴⁶ DEICOMAIN, Pedro Roberto. Crimes contra a ordem tributária. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 496.

⁴⁷ BRASIL, Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm>. Acesso em: 13 mar 2014.

poderia, à primeira vista, permitir concluir que o pagamento das contribuições sonegadas à Previdência Social que ocorresse antes do recebimento da denúncia não afastaria a pretensão punitiva⁴⁸.

Tal premissa não restou verdadeira, tendo em vista que a questão foi submetida ao STF - Supremo Tribunal Federal – e este não hesitou em aplicar a nova lei aos crimes previdenciários, conforme decidido em sede de *Habeas Corpus* n. 73.418-9⁴⁹:

PENAL. PROCESSUAL PENAL. "HABEAS CORPUS", NÃO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIARIAS. PAGAMENTO DO DÉBITO ANTES DO RECEBIMENTO DA DENUNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 34 DA LEI 9.249/95. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. "HABEAS CORPUS": CONCESSÃO DE OFÍCIO. LEIS 8.137/90, 8.212/91, 8.383/91 e 9.249/95. I. - Aplicação do art. 34 da Lei 9.249/95, que determina a extinção da punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137/90, quando o agente promover o pagamento do débito antes do recebimento da denúncia. II. - H.C. concedido de ofício.

(HC 73418, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 05/03/1996, DJ 26-04-1996 PP-13116 EMENT VOL-01825-02 PP-00387)

Estendeu-se, portanto, a causa de extinção de punibilidade aos crimes previdenciários mesmo não tendo a norma legal contemplado os referidos crimes de maneira expressa.

2.2 DO PAGAMENTO INTEGRAL

É certo que o pagamento do tributo ou contribuição social extingue a punibilidade do agente. Da mesma maneira, é certo que o motivo determinante da existência dessa especial causa extintiva de punibilidade consiste no estímulo que através dela se pretende dar ao agente, para que pague o tributo criminosamente reduzido ou suprimido⁵⁰.

⁴⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 148-149.

⁴⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n. 73.418-9. Relator Ministro Carlos Velloso. Brasília. DJ 26 de junho de 1996. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000034914&base=baseAcordaos>
>. Acesso em: 17 mar 2014.

⁵⁰ DEICOMAIN, Pedro Roberto. Crimes contra a ordem tributária. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 499.

outros criminosos em situação equivalente, a exemplo do furtador que devolve a *res*, que mesmo devolvendo a coisa, notadamente será processado, julgado e condenado.

2.3 DO PARCELAMENTO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA (ADESÃO AO REFIS, PAES, PAEX)

A Lei n. 9.964/00⁵⁵, mais conhecida como REFIS, Programa de Recuperação Fiscal, trouxe a possibilidade do parcelamento da dívida tributária, vinculando tal parcelamento à suspensão da pretensão punitiva durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o sujeito ativo da infração penal estiver incluído no Refis⁵⁶.

Já a Lei n. 10.684/03, que instituiu o PAES – Parcelamento Especial -, trouxe a possibilidade de parcelamento de débito na esfera federal em até 180 prestações, período no qual ficará suspensa a pretensão punitiva estatal⁵⁷.

Tal instituto aplicar-se-á aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei de crimes tributários, bem como aos previstos nos arts. 168-A e 337-A. De acordo com os §§ 1º e 2º do art. 9º da Lei do PAES, a prescrição criminal não corre durante o período da suspensão da pretensão punitiva e extingue a punibilidade dos referidos crimes quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios⁵⁸.

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000014272&base=baseAcordaos> >. Acesso em: 17 mar 2014.

⁵⁵ BRASIL, Lei n. 9.964/00, 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. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm>. Acesso em: 17 mar 2014.

⁵⁶ SILVA, João Bernardo da. Mecanismos de proteção aos criminosos do colarinho branco. In: O princípio da igualdade na perspectiva penal: temas atuais/coordenador Paulo César Corrêa Borges, colaboradores Alessandra Beatriz Martins...[et al]. São Paulo: Editora UNESP, 2007. p. 257.

⁵⁷ SILVA, João Bernardo da. Mecanismos de proteção aos criminosos do colarinho branco. In: O princípio da igualdade na perspectiva penal: temas atuais/coordenador Paulo César Corrêa Borges, colaboradores Alessandra Beatriz Martins...[et al]. São Paulo: Editora UNESP, 2007. p. 258.

⁵⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 158.

Por fim, a Medida Provisória n. 303/2006, mais conhecida como PAEX – Parcelamento Excepcional -, permitiu uma espécie de “reparcelamento” de dívidas já incluídas nos antigos REFIS e PAES⁵⁹.

Dessa maneira, o parcelamento dos débitos tributários restou reconhecidamente como causa de suspensão da pretensão punitiva do Estado, de tal sorte que o parcelamento suspende a persecução penal em qualquer fase, só não podendo incidir após o trânsito em julgado da sentença⁶⁰.

Resta, portanto, viável a suspensão da ação penal, uma vez comprovada a concessão do parcelamento do débito, persistindo tal situação enquanto o réu pagar regularmente as parcelas. Caso sobrevier a notícia do não pagamento regular das parcelas, o Ministério Público poderá requerer o prosseguimento da ação penal⁶¹.

Dessa maneira, mesmo que o parcelamento tenha sido obtido depois de recebida a denúncia, a pretensão punitiva do Estado fica suspensa, de sorte que o processo penal será paralisado, com suspensão também da fluência do prazo prescricional, enquanto as parcelas estão sendo regularmente pagas, seguindo-se, em caso de pagamento total, a extinção de punibilidade⁶².

Assim decidiu o Supremo Tribunal Federal em sede de *Habeas Corpus* n. 108434⁶³, em que restou assentada que a suspensão da pretensão punitiva estatal fundada no art. 68 da Lei n. 11.941/09⁶⁴ somente é cabível se a inclusão do débito tributário em programa de parcelamento ocorrer em momento anterior ao trânsito em julgado da sentença, conforme abaixo exposto:

⁵⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 159.

⁶⁰ SILVA, João Bernardo da. Mecanismos de proteção aos criminosos do colarinho branco. In: O princípio da igualdade na perspectiva penal: temas atuais/coordenador Paulo César Corrêa Borges, colaboradores Alessandra Beatriz Martins...[et al]. São Paulo: Editora UNESP, 2007. p. 259.

⁶¹ DEICOMAIN, Pedro Roberto. Crimes contra a ordem tributária. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p.515.

⁶² DEICOMAIN, Pedro Roberto. Crimes contra a ordem tributária. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 503.

⁶³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n.108434. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ 15 de agosto de 2013. Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000211942&base=baseAcordaos>

>. Acesso em: 19 mar 2014.

⁶⁴ BRASIL, Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; (...), Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 19 mar 2014.

DIREITO PENAL E PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA NA FORMA CONTINUADA (ART. 168-A C/C ART. 71 DO CÓDIGO PENAL). DOSIMETRIA. REAPRECIÇÃO DOS ELEMENTOS CONSIDERADOS PARA FIXAÇÃO DA PENA NA CONDENAÇÃO. INVIABILIDADE EM SEDE DE HABEAS CORPUS. FUNDAMENTAÇÃO IDÔNEA E SUFICIENTE PELAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS. ALEGAÇÃO DE CONFISSÃO ESPONTÂNEA. NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA NÃO SUSCITADA OU APRECIADA NAS INSTÂNCIAS ANTERIORES. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO EM RAZÃO DE PARCELAMENTO DO DÉBITO. IMPOSSIBILIDADE. ADESÃO AO REFIS POSTERIOR AO TRÂNSITO EM JULGADO DA SENTENÇA PENAL CONDENATÓRIA. HABEAS CORPUS SUBSTITUTIVO DE RECURSO ORDINÁRIO CONSTITUCIONAL. INADMISSIBILIDADE. COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PARA JULGAR HABEAS CORPUS: CRFB, ART. 102, I, “D” E “I”. ROL TAXATIVO. HABEAS CORPUS EXTINTO POR INADEQUAÇÃO DA VIA PROCESSUAL. ORDEM NÃO CONCEDIDA EX OFFICIO. 1. A dosimetria da pena, bem como os critérios subjetivos considerados pelos órgãos inferiores para a sua realização, não são passíveis de aferição na via estreita do habeas corpus, por demandar minucioso exame fático e probatório inerente a meio processual diverso. Precedentes: HC 97058, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 01/03/2011; HC 94073, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 09/11/2010. 2. In casu, o paciente foi condenado à pena de 2 (dois) anos, 8 (oito) meses e 12 (doze) dias de reclusão pela prática do crime de apropriação indébita previdenciária (Código Penal, art. 168-A, c/c art. 71), sendo certo que pena-base foi aumentada em 3 (três) meses por conta do elevado prejuízo aos cofres públicos (mais de R\$ 500.000,00 – quinhentos mil reais em valores atualizados) e acrescida de um quinto pela continuidade delitiva. Inexistência de arbitrariedade flagrante ou teratologia evidente que justifique a intervenção corretiva do Supremo Tribunal Federal. 3. A alegação de suposta existência de confissão espontânea não foi ventilada nas instâncias inferiores, de sorte que sua apreciação originária pelo Supremo Tribunal Federal caracterizaria supressão de instância, rechaçada pela firme jurisprudência da Corte (HC 93.904/RS, Rel. Min. Cezar Peluso, DJe 094; HC 97.761/RJ, Rel. Min. Ellen Gracie; HC 79.551/SP, Rel. Min. Nelson Jobim; HC 73.390/RS, Rel. Min. Carlos Velloso; HC 81.115/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão). 4. A suspensão da pretensão punitiva estatal fundada no art. 68 da Lei nº 11.941/2009 somente é cabível se a inclusão do débito tributário em programa de parcelamento ocorrer em momento anterior ao trânsito em julgado da sentença penal condenatória. 5. Na espécie, a sentença penal condenatória transitou em julgado no dia 21 de maio de 2008, sendo que o pedido de parcelamento do débito tributário somente ocorreu mais de um ano após, em 29 de novembro de 2009. Improcedente a tese de suspensão da pretensão punitiva estatal. 6. A competência originária do Supremo Tribunal Federal para conhecer e julgar habeas corpus está definida, taxativamente, no artigo 102, inciso I, alíneas “d” e “i”, da Constituição Federal, sendo certo que a presente impetração não está arrolada em nenhuma das hipóteses sujeitas à jurisdição desta Corte. Inexiste, no caso, excepcionalidade que justifique a concessão, ex officio, da ordem. 7. Ordem de habeas corpus extinta por inadequação da via processual.

(HC 108434, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 25/06/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-159 DIVULG 14-08-2013 PUBLIC 15-08-2013)

Vale frisar que o pagamento e o parcelamento são situações bem diferentes, sendo o pedido de parcelamento causa de suspensão da pretensão punitiva do Estado e não da extinção da punibilidade do agente. Tal ressalva mostra-se pertinente tendo em vista que o pedido de parcelamento pode ocorrer apenas a título de engodo, destinado a obter precisamente a declaração da extinção da punibilidade, sem que o réu tenha mesmo o firme propósito de pagar as parcelas⁶⁵.

Restou confirmando pelo STF o entendimento de que o parcelamento não extingue a punibilidade, mas sim suspende a pretensão punitiva do Estado conforme decidido em sede de *Habeas Corpus* n. 76.978⁶⁶, como se vê a seguir:

HABEAS-CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PRATICADO EM CONTINUIDADE DELITIVA: NÃO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DESCONTADA DE EMPREGADOS. ALEGAÇÕES DE: EXCLUSÃO DA ILICITUDE POR INEXISTÊNCIA DE DOLO; EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PARCELAMENTO DO DÉBITO; INEXISTÊNCIA DE MORA POR VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO ADMINISTRATIVA, PORQUE DIRIGIDA À PESSOA JURÍDICA; ATIPICIDADE DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA; E DE APLICAÇÃO DA LEX GRAVIOR EM DETRIMENTO DA LEX MITIOR: ULTRA-ATIVIDADE DA LEI PENAL QUANDO, APÓS O INÍCIO DE CRIME CONTINUADO, SOBREVEM LEI MAIS SEVERA. 1. Dolo genérico caracterizado: alegação de inexistência de recursos financeiros não comprovada suficientemente no processo-crime. 2. A punibilidade é extinta quando o agente promove o pagamento integral do débito antes do recebimento da denúncia, o que não ocorre enquanto não solvida a última prestação de pagamento parcelado, possibilitando, neste período, o recebimento da denúncia. Precedentes. 3. Improcedência da alegação de irregularidade da notificação expedida em nome da pessoa jurídica: há comprovação de que a correspondência foi entregue e de que o paciente dela teve ciência, sendo, assim, constituído em mora. 4. Alegação improcedente de atipicidade do delito de apropriação indébita (crime de resultado), porque o paciente foi condenado por crime contra a ordem tributária: não recolhimento de contribuição previdenciária descontada de empregados, que é crime omissivo puro, infração de simples conduta, cujo comportamento não traduz simples lesão patrimonial, mas quebra do dever global imposto constitucionalmente a toda a sociedade; o tipo penal tutela a subsistência financeira da previdência social. Inexistência de responsabilidade objetiva. 5. Direito intertemporal: ultra-atividade da lei penal quando, após o início do crime continuado, sobrevem lei mais severa. 5.1 Crime continuado (CP, artigo 71, caput): delitos praticados entre março de 1991 e dezembro de 1992, de forma que estas 22 (vinte e duas) condutas devem ser consideradas, por ficção do legislador, como um único crime, iniciado, portanto, na vigência de *lex mitior* (artigo 2º, II, da Lei nº 8.137, de 27.12.90) e findo na vigência de *lex gravior* (artigo 95, d e § 1º, da Lei nº 8.212, de 24.07.91). 5.2 Conflito de leis no tempo que se resolve mediante opção por uma de duas expectativas possíveis: retroatividade da

⁶⁵ DEICOMAIN, Pedro Roberto. Crimes contra a ordem tributária. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 515.

⁶⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n. 76978. Relator: Ministro Maurício Corrêa. DJ 19 de fevereiro de 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=77011>>. Acesso em: 12 abr 2014.

lex gravior ou ultra-atividade da lex mitior, vez que não se pode cogitar da aplicação de duas penas diferentes, uma para cada período em que um mesmo e único crime foi praticado. Orientação jurisprudencial do Tribunal no sentido da aplicação da lex gravior. Ressalva do ponto de vista do Relator, segundo o qual, para o caso de crime praticado em continuidade delitiva, em cujo lapso temporal sobreveio lei mais severa, deveria ser aplicada a lei anterior - lex mitior - reconhecendo-se a sua ultra-atividade por uma singela razão: a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu (Constituição, artigo 5º, XL). 6. Habeas-corpus conhecido, mas indeferido.

(HC 76978, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, julgado em 29/09/1998, DJ 19-02-1999 PP-00027 EMENT VOL-01939-01 PP-00060)

Vê-se que o legislador deu especial atenção ao tratamento dado àqueles que cometem tais delitos, o que se conduz a afirmar que, se respeitados os princípios constitucionais penais da isonomia, da proporcionalidade, da razoabilidade, tal tratamento também deveria alcançar outros delitos similares cujo bem jurídico é o patrimônio e onde não há violência ou grave ameaça à pessoa, a exemplo do crime de furto.

Destarte, uma vez discorrido sobre o crime de furto, seu conceito e bem jurídico tutelado, seguindo-se à análise dos crimes tributários e previdenciários, o bem jurídico tutelado pela norma penal, elucidando suas definições, bem como a causa de extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo, é possível a partir de agora tratar do ponto principal deste trabalho, qual seja, a (im)possibilidade de aplicação da causa especial de extinção de punibilidade dos crimes tributários e previdenciários aos crimes de furto.

3. DA (IM) POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DAS CAUSAS DE EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS OU PREVIDENCIÁRIOS AO CRIME DE FURTO

A par das similaridades entre o crime de furto simples e o crime tributário, os verbos que integram as condutas dos tipos possuem significados muito parecidos. “Subtrair” – conduta do crime de furto – significa segundo o Dicionário Houaiss, tirar algo de alguém, apropriar-se de algo, retirar, eliminar, omitir, esconder, ocultar, esquivar-se⁶⁷.

Já os diversos verbos dos tipos do artigo 1º e artigo 2º da Lei n. 8.137/90 têm significado semelhante ao verbo do furto. “Suprimir” – conduta do crime tributário – significa cortar, retirar, ocultar, afastar. “Reduzir” significa limitar, restringir, abreviar. Ainda, “Omitir” significa deixar de fazer, preterir, postergar⁶⁸.

Assim, a partir dessas definições, pode-se afirmar que o crime de furto é a subtração de coisa alheia móvel pertencente a um indivíduo e que a sonegação fiscal é a subtração de coisa alheia móvel, especificamente dinheiro pertencente ao Fisco, e em última instância, pertencente à coletividade⁶⁹.

Ante as similitudes demonstradas, teria razão o desproporcional tratamento dado a um e a outro delito? Será que no referido cenário respeitou-se os princípios constitucionais penais da isonomia, da proporcionalidade, da razoabilidade e ainda, da *ultima ratio* penal?

Não há razão jurídica para tamanha desigualdade do tratamento dado aos agentes. Por outro lado, de maneira clara vê-se que só há um motivo para tal

⁶⁷ ALMEIDA, Fernanda Afonso de. Proteção penal do patrimônio e sonegação fiscal: uma abordagem à luz da teoria crítica. 2012. 246 f. Dissertação (Mestrado em Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2136/tde-03102012-090527/pt-br.php>>. Acesso em: 19 mar 14. p: 65.

⁶⁸ ALMEIDA, Fernanda Afonso de. Proteção penal do patrimônio e sonegação fiscal: uma abordagem à luz da teoria crítica. 2012. 246 f. Dissertação (Mestrado em Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2136/tde-03102012-090527/pt-br.php>>. Acesso em: 19 mar 14.

⁶⁹ ALMEIDA, Fernanda Afonso de. Proteção penal do patrimônio e sonegação fiscal: uma abordagem à luz da teoria crítica. 2012. 246 f. Dissertação (Mestrado em Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em:

desproporcionalidade de tratamento: o estrato social de origem do agente, ou seja, o agente sonegador advém de uma camada social abastada, socialmente influente, já o agente furtador advém de uma camada social pobre, miserável, na qual se insere grande parte da população brasileira.

Ad argumentandum tantum, um aspecto comum aos crimes patrimoniais e tributários em relação ao bem jurídico tutelado é que ambos convergem ao final para a defesa da propriedade. Uma propriedade blindada no âmbito individual da pessoa, ao se criminalizarem condutas que lesam o direito de propriedade de cada indivíduo singularmente, e no âmbito supraindividual ao penalizar o cidadão que não paga os tributos⁷⁰.

Entendendo não haver motivos plausíveis e legítimos para o tratamento desigual entre os agentes, viável é a interpretação por meio da analogia *in bonam partem*, aplicando-se aos agentes furtadores a benesse prevista no art. 34 da Lei n. 9.249/95, até então, aplicável apenas aos crimes tributários e previdenciários⁷¹.

3.1 INTERPRETAÇÃO DA LEI PENAL

A interpretação, consubstanciada no propósito da hermenêutica, consiste em extrair o conteúdo e o sentido de uma norma, afim de que se possa aplicá-la ao caso concreto⁷².

Tal processo torna-se imprescindível para aqueles que aplicam o direito, seja julgando, seja demandando perante os órgãos do Estado, assim, assenta-se que a atividade interpretativa precede a aplicação legal da norma⁷³.

<<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2136/tde-03102012-090527/pt-br.php>>. Acesso em: 19 mar 14.

⁷⁰ ALMEIDA, Fernanda Afonso de. Proteção penal do patrimônio e sonegação fiscal: uma abordagem à luz da teoria crítica. 2012. 246 f. Dissertação (Mestrado em Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2136/tde-03102012-090527/pt-br.php>>. Acesso em: 01 abr 14. p: 58.

⁷¹ ALMEIDA, Fernanda Afonso de. Proteção penal do patrimônio e sonegação fiscal: uma abordagem à luz da teoria crítica. 2012. 246 f. Dissertação (Mestrado em Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2136/tde-03102012-090527/pt-br.php>>. Acesso em: 19 mar 14.

⁷² BASTOS, Celso Ribeiro, Interpretação Constitucional, São Paulo, 2005, p.154.(conferir os dados)
⁷³BONFIM, Edilson Mougenot, Código de Processo Penal Anotado. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.30.

A atividade interpretativa dá-se na hipótese de eventual lacuna ou de não regramento específico de determinada matéria⁷⁴, aplicando-se, então, a interpretação extensiva, interpretação analógica e a analogia⁷⁵, conforme admite em seu artigo 3º o Código de Processo Penal⁷⁶.

Desse modo, diferente do que se possa inferir, a atividade interpretativa não é aplicável apenas aos casos em que haja textos legais de difícil compreensão, visto que toda norma jurídica deve ser interpretada com vistas a obter um sentido a partir do texto interpretado⁷⁷.

A interpretação extensiva dá-se quando o intérprete estende o sentido de determinada norma de tal maneira que atinge situações não contempladas expressamente pela referida norma, seja por omissão deliberada ou de maneira inconsciente⁷⁸, desta maneira a ampliação do sentido da norma concretiza-se quando a norma diz menos do que deveria⁷⁹.

A bem da verdade, a doutrina não tem tratado com nitidez a questão da interpretação extensiva frente à analogia, confundindo, muitas vezes, esse dois mecanismos. Isso porque a integração, no seu conceito moderno, tem por escopo a *voluntas legis*, desenvolvendo-se num plano objetivo e atual, que, por sua vez, é bem mais extenso do que o da escola tradicional, que procura atingir a “vontade do legislador⁸⁰”.

De certa maneira, pode-se considerar a analogia e a interpretação extensiva como espécie de complementação da norma, no entanto, não há como confundir ambas. Poder-se-á diferenciá-las, tendo como ideia basilar o problema da integração do direito. A interpretação extensiva, ao admitir que a norma abrange

⁷⁴ FISCHER, Douglas, OLIVEIRA, Eugênio Pacelli, Comentários ao Código de Processo Penal e sua jurisprudência. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p.08.

⁷⁵ BRASIL, Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm>. Acesso em: 10 abr 2014.

⁷⁶ BRASIL, Decreto-Lei n. 3.689, de 3 de outubro de 1941. Código de Processo Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del3689Compilado.htm>. Acesso em: 10 abr 2014.

⁷⁷ BONFIM, Edilson Mougenot, Código de Processo Penal Anotado. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.30.

⁷⁸ FISCHER, Douglas, OLIVEIRA, Eugênio Pacelli, Comentários ao Código de Processo Penal e sua jurisprudência. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.08.

⁷⁹ NUCCI, Guilherme de Souza, Código de processo penal comentado. 11. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 74.

⁸⁰ DINIZ, Maria Helena. As lacunas do direito. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 176.

certos fatos-tipos ainda que implicitamente dentro do espírito da lei, não é considerado como instrumento integrador⁸¹.

De outro lado, está-se diante da interpretação analógica nos casos em que a Lei se refere a expressões generalizantes ou genéricas, referindo-se a determinadas circunstâncias ou meios que podem ser encontrados em situações semelhantes, ou seja, quando a norma dispõe das seguintes ferramentas: “por qualquer outro meio”, “quaisquer outros elementos”, dentre outros⁸².

Por fim, em atenção especial à utilização da analogia como método integrativo da norma, bem como em consideração aos desdobramentos jurídicos ao utilizá-la, optou-se por estudá-la em um tópico à parte, conforme a seguir exposto.

3.2 DA ANALOGIA E SUA APLICAÇÃO *IN BONAM PARTEM*

De acordo com o art. 4º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito⁸³.

No ordenamento jurídico brasileiro são dois os mecanismos por meio dos quais se completa as lacunas da norma: autointegração e a heterointegração. A autointegração é aquela que recorre à fonte dominante do direito: a lei. Já a heterointegração é aquela que lança mão de fontes diversas da norma legal, por exemplo, o costume e a equidade⁸⁴.

Consagrada como método integrativo, a analogia consiste em aplicar a um caso não regulado de modo direto e específico por uma norma jurídica, uma prescrição normativa para uma hipótese distinta, todavia, semelhante ao caso não contemplado, justificando-se na identidade do motivo da norma e não na identidade do fato⁸⁵.

⁸¹ DINIZ, Maria Helena. As lacunas do direito. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 176-177.

⁸² FISCHER, Douglas, OLIVEIRA, Eugênio Pacelli, Comentários ao Código de Processo Penal e sua jurisprudência. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.08.

⁸³ BRASIL, Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm>. Acesso em: 10 abr 2014.

⁸⁴ DINIZ, Maria Helena. As lacunas do direito. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 138.

⁸⁵ DINIZ, Maria Helena. As lacunas do direito. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 140.

Resumidamente, a analogia consiste em estender a um caso não previsto na legislação aquilo que o legislador previu para outro caso, desde que em igualdade de condições⁸⁶.

Esta se baseia na presunção de que duas coisas têm entre si um certo número de pontos semelhantes que possam ser reconhecidas como circunstâncias essenciais⁸⁷.

Na verdade, há na analogia uma investigação lógica, no sentido de buscar a verdade de uma igualdade, bem como no sentido de representar a justiça na igualdade, tendo-se em vista a realidade que o caso em concreto se apresenta⁸⁸.

Vê-se que o problema não está na averiguação das circunstâncias comuns entre o fato típico e o não previsto, mas sim em verificar se essa coincidência sobreleva, valorativamente, de maneira a justificar, plenamente, um tratamento jurídico idêntico para fatos semelhantes⁸⁹.

Há doutrinas que vislumbram a presunção na vontade do legislador o fundamento da analogia. Outros, vislumbram o supremo princípio da igualdade jurídica, que exige que casos semelhantes devem ser regulados por normas semelhantes.

A doutrina que funda a analogia na igualdade jurídica parece ser a mais satisfatória, já que o processo analógico constitui um raciocínio “baseado em razões relevantes de similitudes”, fundando-se na identidade de razão, que é o elemento justificador da aplicabilidade da norma a casos não previstos, mas, substancialmente, semelhantes, sem, contudo ter por objetivo perscrutar o exato significado da norma, partindo, tão-somente, do pressuposto de que a questão *sub judice*, apesar de não se enquadrar no dispositivo legal, deve cair sob sua égide por semelhança de razão⁹⁰.

É necessário, portanto, que além da semelhança entre o caso previsto e o não regulado haja a mesma razão, para que o caso não contemplado seja decidido

⁸⁶ AVENA, Norberto Cláudio Pâncaro. Processo penal: esquematizado / Norberto Avena. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010. p. 06.

⁸⁷ NUCCI, Guilherme de Souza. Código de processo penal comentado. 11. Ed rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. p. 75.

⁸⁸ DINIZ, Maria Helena. As lacunas do direito. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 147.

⁸⁹ DINIZ, Maria Helena. As lacunas do direito. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 147.

⁹⁰ DINIZ, Maria Helena. As lacunas do direito. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 157.

de igual modo. Daí o célebre adágio romano: *ubi eadem legis ratio, ibe eadem dispositio*⁹¹.

Tal método, que é um dos diversos desdobramentos do princípio constitucional da legalidade, igualdade e proporcionalidade, é totalmente permitido com o fulcro de ser aplicado *in bonam partem*, ou seja, será utilizada a analogia sempre que forem em benefício do cidadão, atendendo sempre ao critério do *favorabilia amplianda*, que permite a aplicação analógica dos preceitos referentes à exclusão do crime ou culpabilidade, isenção ou atenuação de pena e extinção de punibilidade⁹².

Logo, tem-se a constatação, por comparação, de que há uma semelhança entre fatos típicos (pagamento do tributo; nos casos de crimes tributários e devolução da *res furtiva*; nos casos de furto simples) diferentes e um juízo de valor que mostra a relevância das semelhanças sobre as diferenças, tendo em vista uma decisão jurídica procurada, ou seja, a aplicação *in bonam partem* da causa de extinção de punibilidade até então só aplicável aos sonegadores.

3.3 DO ARREPENDIMENTO POSTERIOR VERSUS EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE

Causa de diminuição de pena, o arrependimento posterior é aplicável a determinados crimes quando houver reparação do dano ou a restituição da coisa, antes do recebimento da denúncia ou queixa. A redução do art. 16 do Código Penal⁹³ atinge todos os crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, não fazendo a lei qualquer distinção entre crimes dolosos ou culposos, materiais ou formais⁹⁴.

Dessa maneira, a causa de diminuição de pena só será aplicada quando existirem os seguintes requisitos: o crime for praticado sem violência ou grave

⁹¹ DINIZ, Maria Helena. As lacunas do direito. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 158.

⁹² VERDAN, Tauã Lima. Princípio da Legalidade: Corolário do Direito Penal. Jurid Publicações Eletrônicas, Bauru, v. 22, 2009. Disponível em: <<http://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/principiodalegalidade-corolariododireitopenal.pdf>>. Acesso em: 14 abr 2014.

⁹³ BRASIL, Decreto-Lei n. 2.848 de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em: 19 mar 2014.

⁹⁴ DELMANTO, Celso, DELMANTO, Roberto, DELMANTO, Fábio Machado de Almeida, DELMANTO JÚNIOR, Roberto, Código Penal comentado: acompanhado de comentários, jurisprudência, súmulas em matéria penal e legislação complementar. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 144.

ameaça; quando houver reparação do dano ou restituição da coisa; ocorrer até o recebimento da denúncia ou queixa e o ato do agente for voluntário⁹⁵.

Já as causas de extinção de punibilidade são aquelas que impedem a concretização do poder de punir do Estado. São fatos e atos jurídicos que impedem o Estado de exercer seu direito de punir os infratores da lei penal, ou seja, ocorrendo tais fatos e atos não haverá sentença punitiva, e às vezes nem mesmo ação penal⁹⁶.

Essa é a situação que se tem nos casos de crimes tributários e previdenciários, conforme dispõe o art. 34 da Lei n. 9.249/95.

Sonegam-se milhões, que deveriam ser convertidos em prol da sociedade, porém é suficiente “devolver” esses mesmos milhões para que não haja sanção penal por parte do Estado, ao final, ofereceu-se ao criminoso a impunidade em troca do pagamento do tributo⁹⁷.

Sem embargos da discutível moralidade de tal benesse, parece-nos desarrazoada a situação na qual o furtador devolve a *res furtiva*, por exemplo, um celular, e o máximo que conseguirá é a redução da pena no caso de sentença condenatória⁹⁸.

É patente a incongruência no tratamento dado aos agentes, visto que a devolução da *res furtiva* ou o ressarcimento do dano não tem a mesma consequência do pagamento do tributo, não obstante todos constituam modo de ressarcir o ofendido dos danos advindos da conduta delitiva⁹⁹.

A bem da verdade é que não há isonomia no trato dos agentes criminosos exigidos pela lei. Os criminosos de classes mais pobres são tratados com maior severidade e rigor em relação à delinquência dos criminosos de classes abastadas,

⁹⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto. Código penal comentado. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 130.

⁹⁶ DELMANTO, Celso, DELMANTO, Roberto, DELMANTO, Fábio Machado de Almeida, DELMANTO JÚNIOR, Roberto, Código Penal comentado: acompanhado de comentários, jurisprudência, súmulas em matéria penal e legislação complementar. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 391.

⁹⁷ DEICOMAIN, Pedro Roberto. Crimes contra a ordem tributária. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p.499.

⁹⁸ DEICOMAIN, Pedro Roberto. Crimes contra a ordem tributária. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p.499.

⁹⁹ ALMEIDA, Fernanda Afonso de. Proteção penal do patrimônio e sonegação fiscal: uma abordagem à luz da teoria crítica. 2012. 246 f. Dissertação (Mestrado em Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2136/tde-03102012-090527/pt-br.php>>. Acesso em: 01 abr 14. p: 64.

dos diretores de empresas, dos políticos que utilizam situação privilegiada nas instancias econômicas e políticas para combater atos ilícitos¹⁰⁰.

A justiça penal é dirigida, então, para uma das classes sociais, a mais desprotegida, tornando-se, assim, o sistema penal altamente seletivo, pois escolhe aqueles que sofrerão as suas ações.

Desta feita, desproporcionalidade do sistema penal pode ser ratificada ao verificar a preferência em penalizar autores de delitos patrimoniais e imunizar os agentes sonegadores.

Um exemplo é o caso emblemático do empresário Marcos Valério, que deixou de recolher nada menos que 6,82 milhões de reais aos cofres do INSS. Foi processado, julgado e condenado à pena de 2 anos e 11 meses de reclusão. Todavia, foi extinta a punibilidade visto que o réu efetuou o pagamento integral do valor sonegado, conforme se extrai do Resp n. 942.769 - MG¹⁰¹.

Por outro lado, em recente decisão, o TJDF - Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios - condenou em sede de apelação agente que furtou um celular avaliado em R\$899,00, à pena de 1 ano de reclusão. Vale destacar que no caso em concreto, o réu devolveu o celular furtado ainda em sede inquisitorial, porém o Tribunal deixou de reconhecer o arrependimento posterior ao caso¹⁰².

Dessa maneira, tendo em vista a desproporcionalidade no tratamento dado ao agente furtador, em detrimento do agente sonegador, inseriu-se, no texto do projeto de lei que reforma o Código Penal Brasileiro, causa de extinção de punibilidade ao agente furtador que devolve a *res furtiva*, conforme demonstrado a seguir.

¹⁰⁰ SILVA, João Bernardo da. Mecanismos de proteção aos criminosos do colarinho branco. In: O princípio da igualdade na perspectiva penal: temas atuais/coordenador Paulo César Corrêa Borges, colaboradores Alessandra Beatriz Martins...[et al]. São Paulo: Editora UNESP, 2007. p. 251.

¹⁰¹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 942.769 – MG. Relator: Ministro Hamilton Carvalhido. DJ 12 de fevereiro de 2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=3606559&num_registro=200700465195&data=20080212&formato=PDF>. Acesso em: 01 abr. 2014.

¹⁰² BRASIL, Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. Acórdão n.772159. Relator: Silvano Barbosa dos Santos. DJE 26 de março de 2014. Disponível em: <<http://pesquisajuris.tjdft.jus.br/IndexadorAcordaos-web/sistj?visaoid=tjdf.sistj.acordaoeletronico.buscaindexada.apresentacao.VisaoBuscaAcordaoGet&iDDocumento=772159>>. Acesso em: 01 abr. 2014.

3.4 O PROJETO DO NOVO CÓDIGO PENAL BRASILEIRO

A proposta do Projeto de Lei do Senado, PLS n. 236/2012¹⁰³, que reforma o Código Penal Brasileiro, teve por base anteprojeto proposto por comissão de juristas renomados, tendo como membro o Ministro Gilson Langaro Dipp (Ministro do Superior Tribunal de Justiça-STJ e ex-Corregedor Nacional de Justiça); Dr. Luiz Carlos dos Santos Gonçalves (Doutor e Mestre em Direito Constitucional pela PUC-SP, Procurador Regional da República) e Prof. Luiz Flávio Gomes (Doutor em Direito Penal pela Universidade Complutense de Madri/Espanha. Mestre em Direito Penal pela USP. Magistrado aposentado), aprovado pela comissão especial do Senado¹⁰⁴.

O referido projeto teve como justificativa a reformulação do Código Penal para melhor refletir a evolução da sociedade brasileira e as diferenças do ordenamento jurídico desde a década de 40, quando elaborado o atual Código Penal¹⁰⁵.

Tal reformulação dá-se pelo fato de que a legislação vigente há muito não representa as práticas sociais de um povo que sofreu significativas transformações. Nessas mais de 7 décadas muitas tentativas foram feitas para atualizar o Código Penal. Todas fracassaram. Entretanto, o Código foi modificado pontualmente por inúmeras leis. Além disso, surgiram leis penais extravagantes, fora do Código, sobre diversos pontos¹⁰⁶.

Hoje existem aproximadamente 117 leis penais em vigor, que abrigam cerca de 1.800 tipos penais, entre crimes e contravenções. É natural, portanto, que

¹⁰³ BRASIL, Senado Federal, Projeto de Lei do Senado n. 236 de 2012, Anteprojeto de Código Penal. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=111516&tp=1>>. Acesso em: 31 mar. 2014.

¹⁰⁴ BRASIL. Senado Federal. Requerimento n. 756, de 2011. Solicita a constituição de Comissão de Juristas com a finalidade de elaborar projeto de Código Penal adequado aos ditames da Constituição de 1988 e às novas exigências de uma sociedade complexa e de risco. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=92374&tp=1>>. Acesso em: 10 abr. 2014.

¹⁰⁵ BRASIL, Senado Federal, Projeto de Lei do Senado n. 236 de 2012, Anteprojeto de Código Penal. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=111516&tp=1>>. Acesso em: 10 abr. 2014. p. 196-198.

¹⁰⁶ BRASIL, Senado Federal, Projeto de Lei do Senado n. 236 de 2012, Anteprojeto de Código Penal. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=111516&tp=1>>. Acesso em: 10 abr. 2014. p. 196-198.

nossos preceitos normativos sejam revistos para espelharem os valores atuais da sociedade e poderem se ajustar melhor também ao mundo contemporâneo¹⁰⁷.

A bem da verdade, adequou-se o projeto à realidade brasileira por meio da descriminalização e descarceirização ao proteger o autor de crime de menor potencial lesivo de ser trancafiado em prisões superlotadas, nas quais paradoxalmente não se reeduca e nem se ressocializa. Marginaliza-se¹⁰⁸.

Tal mudança deveu-se à necessidade de afastar a matriz excessivamente patrimonialista do ordenamento jurídico penal brasileiro, de modo a proceder de maneira proporcional e razoável quando dos delitos patrimoniais. Logo, a previsão de extinção de punibilidade torna isonômico o tratamento dado aos crimes patrimoniais não violentos¹⁰⁹.

Dessa maneira, verifica-se que o novo Código Penal inseriu, em seu §3º do inciso II do art. 155, causa de extinção de punibilidade quando houver reparação do dano até a sentença de primeiro grau.

Da mesma forma, o novo Código Penal manteve a causa de extinção de punibilidade, bem como a suspensão da pretensão punitiva do Estado no caso de parcelamento, respectivamente nos §§4º e 5º do artigo 248, que tipifica conjuntamente os crimes tributários e previdenciários.

Nesse contexto, a tutela do Direito se desloca para bens jurídicos constitucionais que transcendem o âmbito individual ao proibir o excesso na intervenção estatal, tendo a dignidade da pessoa humana como valor central do sistema jurídico.

Na verdade, o que se verifica de maior relevância na alteração legislativa é que nessa questão entre liberdade individual e o poder de intervenção do Estado, leia-se, poder de punir, é afirmar que a garantia e o exercício da liberdade individual

¹⁰⁷ BRASIL, Senado Federal, Projeto de Lei do Senado n. 236 de 2012, Anteprojeto de Código Penal. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=111516&tp=1>>. Acesso em: 10 abr. 2014. p. 196-198.

¹⁰⁸ GONÇALVES, Luiz Carlos dos Santos. Anteprojeto do Código Penal não é o Código Penal. In: Revista Consultor Jurídico, 03 de setembro de 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-set-03/luiz-goncalves-anteprojeto-codigo-penal-moderno-descriminalizador>>. Acesso em: 31 mar. 2014.

¹⁰⁹ CABETTE, Eduardo Luiz Santos. Alterações do Projeto de Código Penal previstas para o crime de furto: uma abordagem crítica. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XV, n. 100, maio 2012. Disponível em: <<http://www.ambito->

não necessitam de qualquer legitimação em face de sua evidência. Ora, o que necessita ser legitimado e justificado é o poder de punir, é a intervenção estatal e não a liberdade individual¹¹⁰.

Assume-se, portanto, que o sistema penal (material e processual) não pode ser objeto de uma análise estritamente jurídica, sob pena de ser minimalista. O sistema penal não está num compartimento estanque e imune aos movimentos sociais, políticos e econômicos. Ao contrário da visão míope do sistema, enquanto instrumento, o sistema penal exige uma abordagem interdisciplinar, socorrendo-se a diferentes campos do saber¹¹¹.

Em entrevista ao programa STJ 25 anos¹¹², o Ministro Gilson Dipp, presidente da comissão que elaborou o anteprojeto, asseverou que o escopo da comissão era tornar o Código Penal o centro da legislação penal brasileira, haja vista a desatualização do atual Código, assim como reconhecê-lo como código de conduta da sociedade.

Um dos diversos compromissos da comissão era de que nenhum tipo penal polêmico deixasse de ser examinado. O foco era uma análise sem pudor ao discutir temas que são muito caros à sociedade, seja por questões morais, filosóficas, religiosas, etc.

Por fim, caso o projeto seja aprovado da maneira concebida pela comissão, no tocante aos crimes patrimoniais e aos crimes tributários, ter-se-á, finalmente, um direito penal igualitário.

Por outro lado, as constantes modificações no projeto vêm causando discussões acirradas entre os estudiosos do Direito, principalmente entre os criminalistas. A verdade, por demasiadamente inocente, é acreditar que o projeto como fora apresentado será aprovado de maneira intacta.

juridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11563&revista_caderno=3>. Acesso em: 31 mar. 2014.

¹¹⁰ LOPES JUNIOR, Aury. Direito Processual Penal e sua Conformidade Constitucional. 8. ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2011. p. 12.

¹¹¹ LOPES JUNIOR, Aury. Direito Processual Penal e sua Conformidade Constitucional. 8. ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2011. p. 12.

¹¹² DIPP, Gilson. STJ 25 ANOS Nº46 - O NOVO CÓDIGO PENA. Entrevista ocorrida no Superior Tribunal de Justiça concedida à Ana Carla Mourão. Publicado em 24 fev. 2014. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=_xBxDKCYcnM>. Acesso em: 12 abr. 2014.

Na ocasião da realização do Congresso em homenagem à vida e à obra do Doutor e Juiz da Corte Constitucional Alemã, Winfried Hassemer, realizado na Escola da Magistratura do Rio de Janeiro, Professores, Magistrados, Advogados, Defensores, membros do Ministério Público manifestaram veemente o repúdio ao texto revisado do PLS n. 236/12¹¹³.

Tal repúdio deu-se pelo fato de que a revisão comandada pelo Senador Pedro Taques manteve inalterado vícios técnico-científicos evidentes, o que mostra que a classe política brasileira é carente da mínima informação científica em matéria criminal¹¹⁴.

Como exemplo de algumas mudanças feitas pelo Senado está a ampliação do rol dos crimes hediondos, em desrespeito à proporcionalidade entre penas, bens jurídicos e graus de lesão descritos nos tipos penais. Ainda, algumas mudanças ferem sensivelmente o princípio da legalidade ao admitir expressões como “grave lesão à sociedade”, demasiadamente superficial para agravar punições e propor a criminalização do terrorismo e da eutanásia¹¹⁵.

Igualmente, outros exemplos são a insistente criminalização do aborto, o aumento de tempo necessário para progressão de regime, a eliminação da prescrição pela pena após transitada a sentença para a acusação e o fim da distinção entre reclusão e detenção¹¹⁶.

A revisão promovida pelo referido Senador retira, de maneira retrógrada e deletéria ao ideal da igualdade penal, a extinção da punibilidade ao agente furtado, que restitui a *res*, mantendo a situação inalterada de acordo com o Código vigente.

¹¹³ PINTO, Marcelo. Contramão da História: Criminalistas repudiam projeto do Código Penal em manifesto. In: Revista Consultor Jurídico, 26 de março de 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-mar-26/criminalistas-propoem-deputados-revisem-projeto-codigo-penal>>. Acesso em: 14 abr. 2014.

¹¹⁴ TAVARES, Juarez et al (Org.). Novo manifesto dos criminalistas brasileiros contra o PLS 236. 2014. Petição Pública. Nota de repúdio. Disponível em: <<http://www.peticaopublica.com.br/pview.aspx?pi=BR70552>>. Acesso em: 21 mar. 2014.

¹¹⁵ PINTO, Marcelo. Contramão da História: Criminalistas repudiam projeto do Código Penal em manifesto. In: Revista Consultor Jurídico, 26 de março de 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-mar-26/criminalistas-propoem-deputados-revisem-projeto-codigo-penal>>. Acesso em: 14 abr. 2014.

¹¹⁶ PINTO, Marcelo. Contramão da História: Criminalistas repudiam projeto do Código Penal em manifesto. In: Revista Consultor Jurídico, 26 de março de 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-mar-26/criminalistas-propoem-deputados-revisem-projeto-codigo-penal>>. Acesso em: 14 abr. 2014.

Em entrevista concedida à Revista Consultor Jurídico, Técio Lins e Silva, que integrou a comissão de juristas que formulou o anteprojeto, enfatizou que o projeto modificado e aprovado pelo Senado é um “monstro”, haja vista que o texto original que já era duro, tornou-se inviável, encarcerador, de maneira que, se aprovado como está, o sistema penitenciário vai explodir, já que retirou do anteprojeto todas as tentativas de reduzir o encarceramento¹¹⁷.

Deu-se como exemplo os casos de furto simples, responsáveis por cerca de 40% da população carcerária. O anteprojeto previa o instituto da extinção da punibilidade do agente caso houvesse o ressarcimento à vítima, porém o parecer aprovado pelo Senador retirou tal instituto. Bem a verdade, o projeto atende ao pior clamor midiático, o do “prende, mata e esfolá”. Esse clamor ignorante da Lei de Talião, da vingança, de propor a pena de prisão como um instrumento de controle social é absolutamente inócuo, o que nos distancia de um sistema penal brasileiro democrático e nos aproxima da barbárie¹¹⁸.

Em entrevista concedida à Revista Consultor Jurídico, Miguel Reale Júnior lança mão críticas gravíssimas ao anteprojeto, que resumidamente, não tem conserto. Enfatiza que o erro principal é estabelecer uma punição, uma interferência do Direito Penal em fatos que devem ser enfrentados pelo processo educacional na escola, processo de educação na família, e não com a repressão penal¹¹⁹.

Ao mesmo tempo em que há uma crença de que o Direito Penal é a solução frente a criminalidade, há uma descrença, porque se chega a um momento de grande decepção. A população acredita que o Direito Penal é a única solução, ao mesmo tempo sabe que somente esse recurso não irá funcionar¹²⁰.

¹¹⁷ SILVA, Técio Lins. Projeto do Código Penal inviabiliza sistema penitenciário. Entrevista concedida à Marcelo Pinto. Revista Consultor Jurídico. Publicado em 23 mar 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-mar-23/entrevista-tecio-lins-silva-virtual-presidente-iab>>. Acesso em: 14 abr 2014.

¹¹⁸ SILVA, Técio Lins. Projeto do Código Penal inviabiliza sistema penitenciário. Entrevista concedida à Marcelo Pinto. Revista Consultor Jurídico. Publicado em 23 mar 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-mar-23/entrevista-tecio-lins-silva-virtual-presidente-iab>>. Acesso em: 14 abr 2014.

¹¹⁹ CANÁRIO, Pedro; VASCONCELLOS, Marcos. Falhas Conceituais: Novo Código Penal é obscenidade, não tem conserto. 2012. Revista Consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-set-02/entrevista-miguel-reale-junior-decano-faculdade-direito-usp>>. Acesso em: 14 abr. 2014.

¹²⁰ CANÁRIO, Pedro; VASCONCELLOS, Marcos. Falhas Conceituais: Novo Código Penal é obscenidade, não tem conserto. 2012. Revista Consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-set-02/entrevista-miguel-reale-junior-decano-faculdade-direito-usp>>. Acesso em: 14 abr. 2014.

CONCLUSÃO

Como visto os crimes tributários, também chamados de crimes fiscais, são aqueles dispostos nos artigos 1º, 2º e 3º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, bem como nos artigos 334, segunda parte (crime de descaminho); 168-A (apropriação indébita previdenciária) e 337-A (sonegação de contribuição previdenciária), do Código Penal.

Os crimes tipificados na Lei n. 8.137/90 são aqueles em que o agente suprime, deixando de pagar o tributo; ou reduz, pagando uma quantia menor do que a devida, causando prejuízo à Fazenda Pública.

Já os crimes tipificados nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal são mais conhecidos como crimes previdenciários. A apropriação indébita previdenciária ocorre quando o agente deixa de repassar à Previdência Social as contribuições recolhidas dos contribuintes. De maneira simples, tal conduta normalmente é praticada pelo empresário que desconta de seu funcionário uma quantia devida ao INSS, mas não repassa a respectiva quantia ao INSS.

Por outro lado, o crime de sonegação previdenciária se consubstancia na ação de suprimir ou reduzir o valor a ser pago a título de contribuição previdenciária. Tais tipos penais visam proteger o patrimônio público em seu sentido amplo. Mais especificamente, o legislador optou por destacar os crimes da sonegação previdenciária e o crime de apropriação indébita previdenciária, do rol contido na Lei n. 8.137/90, porque tais valores são direcionados à Previdência Social.

O crime de apropriação indébita previdenciária está inserto no Título II do Código Penal, o que demonstra, de forma incontestável, que se trata de crime contra o patrimônio, entretanto, na sua modalidade supraindividual.

Da mesma maneira o crime de sonegação previdenciária protege o patrimônio da Previdência Social que, na verdade, é fonte de custeio relativo aos direitos consolidados pela Constituição Federal, consubstanciado no direito à saúde, à previdência e à assistência social, portanto, patrimônio supraindividual.

Já nos crimes elencados na Lei, de um ponto de vista abrangente, o bem jurídico protegido é a ordem tributária em sua universalidade, tendo por objetivo evitar que a Fazenda Pública seja fraudada. Assim, incontestável que a norma

incriminadora visa proteger o patrimônio público que será atingido com a fraude fiscal.

É sabido que é por meio dos tributos arrecadados, dentre outras receitas, que o Estado coloca em prática políticas públicas em benefício da sociedade ao promover o melhor atendimento à saúde, moradia, educação, saneamento básico, transporte, etc.

Assim, é certo que os crimes tributários afetam não só os cofres públicos, mas também minam, ou pelo menos dificultam, a efetiva prática de políticas públicas para que o Estado entregue à sociedade serviços públicos de qualidade.

Ao comparar todas as condutas acima analisadas, e efetuando uma linha comparativa com o crime de furto simples, verificou-se que todas as condutas visam proteger patrimônio: os primeiros protegem patrimônio supraindividual, o último protege patrimônio individual.

O delito de furto foi escolhido como objeto comparativo porque ele se assemelha aos crimes tributários, afinal, todos eles são praticados sem violência ou grave ameaça à pessoa, e todos eles têm como objeto jurídico tutelado o patrimônio (supraindividual e individual).

Ocorre que, no caso do furtador, quando há a devolução da *res furtiva* à vítima, o legislador optou estritamente por diminuir a pena em caso de condenação quando há tal circunstância.

Por outro lado, quando o sonegador devolve o tributo sonegado, o legislador optou por extinguir a pena do agente quando há tal circunstância. E mais, quando há o parcelamento de tal valor, o legislador optou por conceder a suspensão da pretensão punitiva do Estado enquanto o sonegador estiver pagando a dívida.

Ante tal cenário, buscaram-se justificativas racionais suficientes para legitimar a ingerência penal sobre as condutas descritas nos tipos penais patrimoniais e tributários. Justificativas legítimas não foram encontradas.

Tratando-se de um estado social e democrático de Direito, em que são assegurados direitos e garantias individuais e supraindividuais, a igualdade constitui diretriz para todo o sistema, inclusive para o direito penal.

É sabido que o Direito Penal tem por finalidade proteger os bens jurídicos essenciais ao máximo desenvolvimento da personalidade do homem e à convivência pacífica em uma sociedade, sendo considerada como *ultima ratio* da política social do estado.

Os crimes patrimoniais encontram fundamento no art. 5º, inciso XXII, da Constituição Federal. Tal artigo protege o direito individual à propriedade. Por outro lado, os crimes tributários encontram fundamento no art. 170 da Carta Magna, que tem por fim assegurar a arrecadação tributária, a ser posteriormente convertida em políticas públicas voltadas ao bem estar social.

Ambos os delitos, portanto, encontram alicerce na Constituição Federal e possuem particular relevância dentro do espectro de atuação, de tal sorte, percebe-se coexistirem duas ordens de proteção jurídico-penal: uma sob a perspectiva do indivíduo, que tem como alvo proteger a esfera de atuação própria da pessoa, relacionada a direitos, liberdades e garantias fundamentais desta (em que se inserem os delitos patrimoniais), e em outra que age no âmbito da atuação social do homem, considerado como membro da sociedade, e que se preocupa com a realização material da igualdade e do bem-estar de todos (onde se enquadram os crimes tributários).

A subsistência de uma causa de extinção de punibilidade não vai de encontro ao ordenamento jurídico penal, muito pelo contrário. A previsão de tal instituto demonstra a possibilidade de convivência pacífica entre princípio da *ultima ratio* e o da intervenção punitiva.

O que não se admite, respeitando o estado democrático de direito e os direitos constitucionais penais, é o tratamento desigual para situações iguais.

Em relação aos dois delitos tratados no trabalho observa-se que os delitos, quando comparados, possuem certa identidade, seja em razão da paridade dos significados dos verbos que integram os tipos, seja em virtude das semelhanças fundamentais que envolvem as condutas (são cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa) lesionam o patrimônio alheio (no âmbito individual e supraindividual) e possibilitam o ressarcimento ao ofendido (pela devolução da res furtiva ou pagamento do tributo).

Assim, em virtude de tais semelhanças, é de se esperar que o tratamento despendido aos crimes fosse ao menos parecido. Mas não é isso que se verifica quando se analisa o texto da lei, no momento de sua aplicação e execução.

Nada justifica: a devolução da *res furtiva* e o ressarcimento do dano não constituírem causa de extinção de punibilidade nos crimes patrimoniais da mesma forma como acontece nos crimes contra a ordem tributária quando do pagamento do tributo.

Dessa maneira, ao analisar o sistema de justiça penal, verifica-se que os interesses particulares e distintos do interesse geral motivam a criação de leis, e que o Estado não faz nada mais do que impor a vontade dessas “classes” ao restante da população.

De maneira clara, aqueles que criam as leis fazem parte de uma camada social abastada, economicamente poderosa. Outrossim, aqueles que motivam a criação das leis fazem parte exatamente da mesma camada social. Os sonegadores pertencem a essa mesma classe social dominante. Por outro lado, o furtador pertence à classe pobre e miserável, não surpreendentemente a classe mais populosa deste país.

Sob essa abordagem os críticos exaltam que o Direito Penal apresenta-se como um meio pelo qual a elite capitalista protege e preserva os arranjos econômicos que lhe são favoráveis, garante o controle das decisões políticas e, assim, mantém a ordem que lhe convém, impedindo as ameaças ao sistema capitalista e reprimindo aqueles que questionam sua legitimidade (esta é a chave para uma crítica radical de controle de crime).

A direção tomada pelo sistema punitivo contra certas pessoas (o pobre, o não proprietário, o marginalizado) e não contra certos atos, leva os radicais a concluir que o Direito Penal é o direito desigual por excelência.

O sistema penal quando pune as condutas ofensivas a tais bens, o faz com intensidade desigual e de modo fragmentário, além disso, a lei penal não é igual para todos, pois os agentes violadores de normas não têm iguais chances de se tornarem sujeitos de processo criminal.

Frente a esta ordem desigual e desproporcional, buscam-se alternativas para uma existência mais igualitária, objetivando a igualdade, e a liberdade e não apenas os valores dominantes.

Desta forma, a fim de que se promova o tratamento igual entre os crimes estudados, deverá se estender a previsão da extinção de punibilidade, preenchidos os requisitos da devolução da *res* e ausência de violência e grave ameaça, aos agentes furtadores por meio da analogia *in bonam partem*. Afinal, a utilização da técnica integrativa em benefício do agente é amplamente aceita na seara penal.

Noutro giro, com o objetivo de adequar o Código Penal à realidade brasileira, está em trâmite o Projeto de Lei do Senado, PLS n. 236/2012, que trata

da reforma do Código Penal e traz modificações significativas para o ordenamento penal brasileiro.

O novo Código Penal alivia o peso do Estado sobre o indivíduo. As propostas de reforma avançada, particularmente inovadora referente à causa de extinção de punibilidade, são uma direta consequência da teoria liberal dos relacionamentos entre indivíduo e Estado.

Primeiro vem o indivíduo, depois vem o Estado. O Estado não é jamais um fim em si mesmo, porque é, ou deveria ser, somente um meio que tem por fim a tutela da pessoa humana, dos seus direitos fundamentais de liberdade e de segurança social.

Infelizmente, ao que parece, o Projeto de Lei não sobreviverá às constantes modificações inseridas pelos parlamentares. Tem-se notícia de que várias modificações essenciais no projeto foram feitas e outras ainda virão. Um exemplo é a alteração de autoria do Senador Pedro Taques, que aboliu institutos democráticos como o livramento condicional e a suspensão condicional da pena.

De toda sorte, projeto visa afastar a matriz excessivamente patrimonialista do ordenamento jurídico penal brasileiro, o que mostra uma forte corrente de ideologia garantista do Direito Penal, a fim de se proceder de maneira utilitária, proporcional e razoável quanto aos delitos patrimoniais.

A máxima “punir menos, punir melhor” é encontrada no projeto, que se articula com as finalidades da prevenção e reeducação, articulando-se com as finalidades da prevenção e reeducação do réu, bem como do distanciamento das punições excessivas e incontroladas.

Por fim, o novo Código Penal, ao manter o instituto da extinção de punibilidade aos crimes tributários e previdenciários, bem como normatizar tal instituto também aos delitos de furto simples, garante, finalmente, o direito de que todos os cidadãos devem ser submetidos às mesmas leis, de maneira igual, livre de qualquer discriminação, perseguição ou favoritismos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Fernanda Afonso de. Proteção penal do patrimônio e sonegação fiscal: uma abordagem à luz da teoria crítica. 2012. 246 f. Dissertação (Mestrado em Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2136/tde-03102012-090527/pt-br.php>>. Acesso em: 01 abr 14.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

AVENA, Norberto Cláudio Pâncaro. Processo penal: esquematizado / Norberto Avena. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010.

BASTOS, Celso Ribeiro, Interpretação Constitucional, São Paulo, 2005.

BITENCOURT, Cezar Roberto, Código penal comentado. 7. ed. São Paulo, 2012.

BONFIM, Edilson Mougnot, Código de Processo Penal Anotado. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 14 mar 2014.

_____. Decreto-Lei n. 157, de 10 de fevereiro de 1967. Concede estímulos fiscais à capitalização das empresas; reforça os incentivos à compra de ações; facilita o pagamento de débitos fiscais. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0157.htm>. Acesso em: 13 mar 2014.

_____. Decreto-Lei n. 2.848 de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em: 19 mar 2014.

_____. Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de setembro de 1940. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em: 15 mar 2014.

_____. Decreto-Lei n. 3.689, de 3 de outubro de 1941. Código de Processo Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del3689Compilado.htm>. Acesso em: 10 abr 2014.

_____. Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm>. Acesso em: 10 abr 2014.

_____. Lei n. 10.684/03, 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. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2003/lei-10684-30-maio-2003-496777-normaatualizada-pl.pdf>>. Acesso em: 17 mar 2014.

_____, Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; (...), Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 19 mar 2014.

_____. Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm>. Acesso em: 13 mar 2014.

_____, Lei n. 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, 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em: 14 mar 2014.

_____. Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm>. Acesso em: 13 mar 2014.

_____, Lei n. 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm>. Acesso em: 13 mar 2014.

_____. Lei n. 9.964/00, 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. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9964.htm>. Acesso em: 17 mar 2014.

_____. Senado Federal, Projeto de Lei do Senado n. 236 de 2012, Anteprojeto de Código Penal. Disponível em:
<<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=111516&tp=1>>. Acesso em: 31 mar 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 942.769 – MG. Relator: Ministro Hamilton Carvalhido. DJ 12 de fevereiro de 2008. Disponível em: <
https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=3606559&num_registro=200700465195&data=20080212&formato=PDF>. Acesso em: 01 abr 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n. 73.418-9. Relator Ministro Carlos Velloso. Brasília. DJ 26 de junho de 1996. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000034914&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 17 mar 2014.

_____, Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n. 76978. Relator: Ministro Maurício Corrêa. DJ 19 de fevereiro de 1999. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=77011>>. Acesso em: 12 abr 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n. 81.929-0. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. DJ 27 de fevereiro de 2004. Disponível em : <
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000014272&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 17 mar 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n.108434. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ 15 de agosto de 2013. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000211942&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 19 mar 2014.

_____. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. Acórdão n.772159. Relator: Silvânio Barbosa dos Santos. DJE 26 de março de 2014. Disponível em: <
<http://pesquisajuris.tjdft.jus.br/IndexadorAcordaos-web/sistj?visaold=tjdf.sistj.acordaoeletronico.buscaindexada.apresentacao.VisaoBuscaAcordaoGet&idDocumento=772159>>. Acesso em: 01 abr 2014.

_____. Senado Federal. Requerimento n. 756, de 2011. Solicita a constituição de Comissão de Juristas com a finalidade de elaborar projeto de Código Penal adequado aos ditames da Constituição de 1988 e às novas exigências de uma sociedade complexa e de risco. Disponível em:

<<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=92374&tp=1>>. Acesso em: 10 abr 2014.

CABETTE, Eduardo Luiz Santos. Alterações do Projeto de Código Penal previstas para o crime de furto: uma abordagem crítica. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XV, n. 100, maio 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11563&revista_caderno=3>. Acesso em: 31 mar 2014.

CANÁRIO, Pedro; VASCONCELLOS, Marcos. Falhas Conceituais: Novo Código Penal é obscenidade, não tem consento. 2012. Revista Consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-set-02/entrevista-miguel-reale-junior-decano-faculdade-direito-usp>>. Acesso em: 14 abr. 2014.

CAPEZ, Fernando, Curso de direito penal: legislação penal especial, volume 4. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DECOMAIN, Pedro Roberto, Crimes contra a ordem tributária. 5. Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

DELMANTO, Celso, DELMANTO, Roberto, DELMANTO, Fábio Machado de Almeida, DELMANTO JÚNIOR, Roberto, Código Penal comentado: acompanhado de comentários, jurisprudência, súmulas em matéria penal e legislação complementar. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DINIZ, Maria Helena. As lacunas do direito. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

DIPP, Gilson. STJ 25 ANOS Nº46 - O NOVO CÓDIGO PENA. Entrevista ocorrida no Superior Tribunal de Justiça concedida à Ana Carla Mourão. Publicado em 24 fev. 2014. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=_xBxDKCYcnM>. Acesso em: 12 abr. 2014.

FISCHER, Douglas, OLIVEIRA, Eugênio Pacelli, Comentários ao Código de Processo Penal e sua jurisprudência. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GONÇALVES, Luiz Carlos dos Santos. Anteprojeto do Código Penal não é o Código Penal. In: Revista Consultor Jurídico, 03 de setembro de 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-set-03/luiz-goncalves-anteprojeto-codigo-penal-moderno-descriminalizador>>. Acesso em: 31 mar 2014.

GRECO, Rogério, Curso de Direito Penal: parte especial, volume III. 9. ed. Niterói, RJ: Impetrus, 2012.

HUNGRIA, Nelson. Comentários ao Código Penal. Vol. VII. Arts. 155 a 196. 1. ed. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955.

LOPES JUNIOR, Aury. Direito Processual Penal e sua Conformidade Constitucional. 8. ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2011.

NUCCI, Guilherme de Souza, Código de processo penal comentado. 11. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

PIERANGELI, José Henrique. Manual de Direito Penal Brasileiro V.2. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

PINTO, Marcelo. Contramão da História: Criminalistas repudiam projeto do Código Penal em manifesto. In: Revista Consultor Jurídico, 26 de março de 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-mar-26/criminalistas-propoem-deputados-revisem-projeto-codigo-penal>>. Acesso em: 14 abr. 2014.

SILVA, Adriano da Nóbrega, Os crimes fiscais e o Refis: modos para diminuir a evasão fiscal. Câmara dos Deputados, Consultoria Legislativa: 2005, p. 03. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/1529>>. Acesso em: 5 de mar. 2014.

_____, Adriano da Nóbrega, Os crimes fiscais e o Refis: modos para diminuir a evasão fiscal. Câmara dos Deputados, Consultoria Legislativa: 2005, p. 05. Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/1529>>. Acesso em: 5 de mar. 2014.

SILVA, João Bernardo da. Mecanismos de proteção aos criminosos do colarinho branco. In: O princípio da igualdade na perspectiva penal: temas atuais/coordenador Paulo César Corrêa Borges, colaboradores Alessandra Beatriz Martins...[et al]. São Paulo: Editora UNESP, 2007.

SILVA, Técio Lins. Projeto do Código Penal inviabiliza sistema penitenciário. Entrevista concedida à Marcelo Pinto. Revista Consultor Jurídico. Publicado em 23 mar 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-mar-23/entrevista-tecio-lins-silva-virtual-presidente-iab>>. Acesso em: 14 abr 2014.

TAVARES, Juarez et al (Org.). Novo manifesto dos criminalistas brasileiros contra o PLS 236. 2014. Petição Pública. Nota de repúdio. Disponível em: <<http://www.peticaopublica.com.br/pview.aspx?pi=BR70552>>. Acesso em: 21 mar. 2014.

VERDAN, Tauã Lima. Princípio da Legalidade: Corolário do Direito Penal. Jurid Publicações Eletrônicas, Bauru, v. 22, 2009. Disponível em: <<http://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/principiodalegalidade-corolariododireitopenal.pdf>>. Acesso em: 14 abr 2014.