

**FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**SARA SEPTIMIO ALVES FADINI**

**A REPARAÇÃO DO DANO NOS CRIMES PATRIMONIAIS E  
CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: EM QUE MEDIDA HÁ  
UMA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA IGUALDADE EM SUA  
ESFERA MATERIAL?**

VITÓRIA

2021

SARA SEPTIMIO ALVES FADINI

**A REPARAÇÃO DO DANO NOS CRIMES PATRIMONIAIS E  
CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: EM QUE MEDIDA HÁ  
UMA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA IGUALDADE EM SUA  
ESFERA MATERIAL?**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Vitória – FDV, como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito.  
Orientador: Profº Dr. Raphael Boldt de Carvalho.

VITÓRIA

2021

## RESUMO

Em linhas gerais, o presente estudo propõe-se a realizar uma comparação entre as condutas perpetradas pelos autores dos crimes de furto e de sonegação fiscal, bem como contrastar o tratamento conferido a cada um deles, na hipótese em que o dano é reparado pelo agente, frente ao princípio da igualdade material. Para realizar a contraposição dos crimes em apreço, será necessário expor os diferentes efeitos jurídicos possíveis, para cada um deles, em decorrência da reparação do dano pelo agente. Assim, faz-se imprescindível discorrer acerca do instituto do arrependimento posterior, previsto no artigo 16 do CP, da atenuante do art. 65, III, “b” do CP e da extinção da punibilidade, prescrita aos crimes fiscais, mediante a quitação do débito tributário, nos termos do art. 9º, §2º da Lei. 10.684/03. Além disso, discorrer-se-á acerca das similitudes e diferenças existentes entre os tipos, a fim de se averiguar se existe razão que justifique o tratamento diferenciado. Por fim, se procederá a análise da legislação sob a ótica do princípio da igualdade material e a discussão perpassará a questão da seletividade do Direito Penal, bem como serão apresentadas alternativas para se readequar o ordenamento jurídico no que concerne a problemática levantada.

**Palavras-chaves:** reparação do dano; crime patrimonial; crimes contra a ordem tributária; princípio da igualdade material; seletividade penal.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	04
<b>1 INSTITUTO DO ARREPENDIMENTO POSTERIOR – ARTIGO 16 DO CÓDIGO PENAL</b> .....	06
1.1 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA REPARAÇÃO DO DANO E SEUS ASPECTOS PENAIIS.....	06
1.2 CARACTERÍSTICAS DO INSTITUTO DO ARREPENDIMENTO POSTERIOR.....	09
1.3 A REPARAÇÃO DO DANO DURANTE A FASE PROCESSUAL – ARTIGO 65, III, “b” DO CÓDIGO PENAL.....	14
<b>2 CRIMES PATRIMONIAIS <i>VERSUS</i> CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA</b> .....	18
2.1 DISTINÇÕES E SEMELHANÇAS ENTRE OS CRIMES DE FURTO E DE SONEGAÇÃO FISCAL.....	18
2.2 ARREPENDIMENTO POSTERIOR <i>VERSUS</i> EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.....	23
<b>3 ANÁLISE CRÍTICA DA PREVISÃO LEGISLATIVA NÃO ISONÔMICA</b> .....	30
3.1 A VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL E OS REFLEXOS DA SELETIVIDADE DO DIREITO PENAL.....	30
3.2 PROPOSTA DE ALTERAÇÃO LEGISLATIVA .....	35
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	41
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	45

## INTRODUÇÃO

Com o advento da Lei nº 10.684/2003, iniciaram-se muitos debates, no âmbito forense, em torno dos benefícios *favor libertatis* previstos por seu artigo 9º, o qual conferiu aos agentes de crimes contra a ordem tributária (artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990) a extinção da punibilidade mediante a quitação da dívida fiscal, além da possibilidade de que o pagamento do débito se dê de forma parcelada, sendo que, neste caso, a pretensão punitiva estatal restará suspensa enquanto o agente estiver incluído no regime de parcelamento.

Tais inovações causaram certa perplexidade na comunidade jurídica, sobretudo no que tange a não extensão desses benefícios aos autores de crimes patrimoniais cometidos sem violência ou grave ameaça. Para estes, a reparação do dano, se efetuada antes do recebimento da denúncia, enseja apenas a redução de um a dois terços da pena, *vide* artigo 16 do CP, ou, caso seja o prejuízo reparado já durante a fase processual, faz jus à mera atenuante do artigo 65, III, “b” do CP.

Sendo assim, este estudo versa sobre tema de extrema relevância jurídica, de grande interesse acadêmico, bem como de enorme valor prático, já que se está diante de uma questão que abarca as consequências jurídicas decorrentes da reparação do dano nos crimes patrimoniais e fiscais, que podem culminar em plena extinção da punibilidade, para estes, e na singela redução ou atenuação da pena, para aqueles.

A presente pesquisa tem como principal objetivo investigar, no que tange à reparação do dano pelo agente, as diferenças entre o tratamento atribuído aos agentes de crimes patrimoniais, cometidos sem violência ou grave ameaça, e àqueles contra a ordem tributária, e analisar se essa discriminação constitui violação ao Princípio da Igualdade material.

Em um primeiro momento, o instituto da reparação do dano será brevemente abordado, de forma genérica, quanto à sua instauração no âmbito penal. Em seguida, serão apresentadas as hipóteses de reparação do dano pelo agente previstas nos

artigos 16 e 65, III, “b” do Código Penal, os quais consistem no instituto do arrependimento posterior e em causa de atenuação penal, respectivamente.

Em um segundo momento, serão evidenciadas as principais características do crime de furto – especificamente elegido, para fins de análise, como representante do grupo de crimes patrimoniais não violentos – e de sonegação fiscal, bem como as semelhanças e divergências mais marcantes que existem entre eles. Seguidamente, serão expostos os efeitos jurídicos dos quais o agente de cada um desses crimes pode se beneficiar ante a reparação do dano. Desse modo, será demonstrado que, aos furtadores, cabe a mera redução ou atenuação da pena, enquanto aos sonegadores, é possibilitada a extinção da punibilidade.

Posteriormente demonstrar-se-á a incongruência do legislador ao lidar com tipos penais notoriamente semelhantes e como fora conferido tratamento mais brando aos que cometem crimes tributários, ao passo que são submetidos a um rigor muito maior aqueles que cometem crimes patrimoniais não violentos. À vista disso, será averiguada eventual violação ao Princípio da Igualdade material e de que forma esse panorama apresenta reflexos da seletividade penal. No mais, serão propostas alternativas para se remediar a problemática suscitada.

# 1 INSTITUTO DO ARREPENDIMENTO POSTERIOR – ARTIGO 16 DO CÓDIGO PENAL

## 1.1 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA REPARAÇÃO DO DANO E SEUS ASPECTOS PENAIIS

Rediscutir o processo penal em seus moldes tradicionais, promovendo o desenvolvimento de uma política criminal que preze pela restauração e pela reparação, em vez de enfrentar o fato criminoso sob a perspectiva puramente repressiva, se faz cada vez mais necessário diante da atual realidade do sistema.

O modelo vigente, de caráter precipuamente retributivo, não tem se mostrado satisfatório para solucionar – ou, sequer, apaziguar – os conflitos sociais existentes, tampouco para viabilizar a ressocialização dos infratores e, muito menos, para satisfazer os interesses das partes envolvidas nos litígios. Prova disso são os altíssimos índices de criminalidade, encarceramento, reincidência e insatisfação popular com a Justiça que permeiam o país. Para Anderson Burke (2019, 116)

Esse modelo deve ser repensado, haja vista que o indivíduo que possivelmente possui o maior interesse no processamento e solução do conflito penal é aquele que foi violado pela conduta agressora, e não necessariamente o seu interesse é o mero encarceramento do agressor, muitas vezes pode estar muito interessado num pedido de perdão ou reparação do dano.

Por conta disso, parte significativa da comunidade jurídica tem se mostrado tendente à busca pela construção de uma Justiça mais restaurativa e efetivamente compromissada em atender aos ideais preventivos, ressocializadores e compensatórios a que se propõe o Direito Penal brasileiro.

Nas palavras de Egberto de Almeida Penido (2008, p. 25-26),

A Justiça Restaurativa é um modelo complementar de resolução de conflitos, consubstanciada numa lógica distinta da punitiva. Embora seja um conceito ainda em construção, não possuindo uma conceituação única e consensual, pode-se dizer que: numa de suas dimensões, pauta-se pelo encontro da vítima com o ofensor, seus suportes e membros da comunidade para, juntos, identificarem as possibilidades de resolução de conflitos a partir das

necessidades dele decorrentes, notadamente a reparação de danos, o desenvolvimento de habilidades para evitar nova recaída na situação conflitiva e o atendimento, por suporte social, das necessidades desveladas.

À vista disso, depreende-se que o modelo restaurativo visa atender aos interesses das partes, desobstruir a justiça criminal e aplicar, na medida do possível, penas alternativas à privativa de liberdade.

Por óbvio, essa temática detém várias nuances sob as quais pode ser abordada, mas, para os fins do presente estudo, destacar-se-á a proposta de reparação do dano como meio de se amparar à vítima e oferecer ao infrator a possibilidade de que seu encarceramento seja evitado ou, ao menos, sua pena minorada.

Tendo em vista que a vítima é, de fato, a maior interessada na resolução do conflito, infere-se que, uma vez ampliadas as chances reais de reparação do dano causado, poder-se-ia, talvez, recuperar a sua confiança no sistema de justiça (CÂMARA, 2008, p. 97-98). Ademais, ainda sob a perspectiva vitimológica da reparação do dano, é válido apontar que

Tanto a retribuição como a restituição dizem respeito à restauração de um equilíbrio. Embora a retribuição e a restauração tenham importante valor simbólico, a restituição é uma forma mais concreta de restaurar a equidade. Também a retribuição busca o equilíbrio baixando o ofensor ao nível onde foi parar a vítima. É uma tentativa de vencer o malfeitor anulando sua alegação de superioridade e confirmando o senso de valor da vítima. A restituição, por outro lado, busca elevar a vítima a seu nível original. Para tanto, reconhece o valor ético da vítima, percebendo ainda o papel do ofensor e as possibilidades de arrependimento – assim reconhecendo também o valor do ofensor. (ZERH, 2008, p. 18)

Nesse sentido, Anderson Burke (2019, p. 119) entende como necessária a promoção do empoderamento dos indivíduos para que o sistema de justiça penal se torne mais racional, de tal modo que o infrator passe a “ter opções de repensar a sua conduta e ter alternativas para minorar as consequências negativas impostas pelo cárcere através do diálogo com o ofendido e a possibilidade da realização de atos positivos em seu favor.”

Sendo assim, pode-se dizer que a reparação do dano é uma via interessante para se alcançar efeitos preventivos gerais, haja vista que a perturbação social provocada pelo

cometimento do crime somente será suprimida ante o reestabelecimento do *status quo ante*. Além disso, tem-se a vantagem de que o ressarcimento ocorre de forma muito mais rápida e não burocrática se comparada à que seria providenciada pelo Estado, bem como oportuniza-se que o agente reveja seu comportamento, entre em contato com a vítima e conceba uma prestação construtiva e socialmente útil (ALMEIDA, 2012, p. 213).

Em relação às eventuais benesses concedidas ao delinquente que efetua a reparação do dano, cumpre ressaltar, de antemão, que “[...] mesmo a reparação sendo prevista e efetivada no Direito Penal, ainda se mostra dotada de natureza civil, posto que é compreendida como um ressarcimento” (PAIVA; NETO, 2017, p. 128).

No entanto, segundo leciona Wallton Pereira de Souza Paiva (2015, p. 210):

Muito embora a reparação seja de natureza civil, a organização processual brasileira, com o intuito de dar uma unicidade ao ordenamento jurídico, vincula parte da decisão do processo civil à do processo penal. Aliás, toda sistemática relativa à reparação do dano se encontra esparsa em disposições do Código Civil, do Código Penal, do Código de Processo Civil e de Processo Penal, o que torna possível afirmar que mesmo sendo de natureza civil, a reparação possui aspectos penais.

Perante o exposto, cabe exemplificar algumas das variadas hipóteses em que o direito penal aborda a reparação do dano.

Primeiramente, nota-se que o instituto é tratado no artigo 91, I do CPB, o qual estabelece como efeito da condenação a obrigação de indenizar o dano causado pelo crime. Segundamente, verifica-se que o ressarcimento do prejuízo, no crime de peculato culposo, enseja ou a extinção da punibilidade ou a redução da pena do agente pela metade, *vide* artigo 312, §3º do CPB. Outros exemplares são as disposições dos artigos 143 e 342, §2º, ambos do CPB, que autorizam, nos crimes de calúnia e difamação (art. 143), e falso testemunho e falsa perícia (art. 342, §2º), a extinção da punibilidade mediante a retratação do autor do delito.

Por fim, nos casos em que a reparação do dano não é considerada relevante o suficiente para provocar a extinção da punibilidade, há, ainda, a possibilidade de diminuição da pena em virtude do artigo 16 do CPB, que institui o arrependimento

posterior, ou pelas vias do artigo 65, III, "b" do mesmo *Codex*, que consiste em espécie de atenuante genérica da pena.

Esses dois últimos dispositivos constituem pretexto fundamental para o desenvolvimento do presente estudo e, portanto, passarão a ser analisados em maiores detalhes a seguir.

## 1.2 CARACTERÍSTICAS DO INSTITUTO DO ARREPENDIMENTO POSTERIOR

O instituto do arrependimento posterior configura causa de redução da pena e se encontra previsto no artigo 16 do Código Penal:

Art. 16 - Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços. (BRASIL, 1940)

Sobre a nomenclatura conferida pelo legislador ao referido dispositivo, o mestre Marcelo Lessa Bastos (2001-2002, *online*) comenta:

Não é demais destacar que a denominação "arrependimento posterior", escolhida para rubrica do dispositivo, é um crasso pleonasma, posto que, se é arrependimento, só pode ser mesmo posterior, vez que ninguém se arrepende do que ainda não fez, mas do que já fez. Pretendeu-se confrontar o dispositivo com aquele denominado "arrependimento eficaz." Todavia, o preço semântico que se pagou não justificou a heresia. À toda evidência, melhor seria ter denominado o art. 16 de "reparação do dano", já que é disto que cuida, afinal, o dispositivo.

Como já mencionado, tal instituto corresponde a uma das formas com que a reparação do dano se materializa no âmbito do Direito Penal. Sendo assim, acredita-se que a essência do artigo 16 do *Codex* penalista reside no intento de se estimar, de certo modo, aquele indivíduo que busca restabelecer a ordem jurídica lesada pela infração cometida - a qual, muitas das vezes, retrata uma conduta insignificante se comparada à conseqüente pena privativa de liberdade que lhe é imposta.

Para fins de conceituação do instituto, vale-se do preciso ensinamento de Cleber Masson (2014, p. 117):

Arrependimento posterior é a causa pessoal e obrigatória de diminuição da pena que ocorre quando o responsável pelo crime praticado sem violência à pessoa ou grave ameaça, voluntariamente e até o recebimento da denúncia ou queixa, restitui a coisa ou repara o dano provocado por sua conduta.

A partir dessa lição, constata-se que a aplicação do referido instituto está condicionada ao preenchimento de alguns requisitos, estes listados de forma concisa por Rogério Sanches Cunha (2019, *online*):

(A) Crime cometido sem violência ou grave ameaça à pessoa: a violência à coisa – como o rompimento de obstáculo no furto – não obsta a diminuição da pena. (B) Reparação do dano ou restituição da coisa até o recebimento da denúncia ou queixa: se a reparação for parcial, entende a doutrina majoritária que só pode ter efeito com a concordância da vítima. (C) Ato voluntário do agente: a lei dispensa espontaneidade.

De antemão, ressalta-se que o dispositivo em questão é dotado de notável abrangência, pois alcança todo e qualquer delito – patrimonial e não patrimonial; doloso e culposos –, exigindo-se, no entanto, que o crime em apreço tenha sido praticado sem o emprego de violência ou grave ameaça (PRADO, 2015, p. 384-385).

Vale pontuar que a violência a que se afasta a aplicabilidade do art. 16 do CPB é do tipo dolosa, pois, na modalidade culposa, admite-se o cabimento do benefício, dado que a violência não foi intencional, isto é, ela aparece no resultado e não na conduta (GARCIA, 1997, p. 105).

Em relação à reparação do dano ou restituição da coisa, a jurisprudência pátria indica que essa reparação deve ser cumprida de modo integral, do contrário, obsta-se a concessão do benefício.

PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. FURTO. ABUSO DE CONFIANÇA ARREPENDIMENTO POSTERIOR. REDUÇÃO DA PENA. REPARAÇÃO VOLUNTÁRIA E INTEGRAL DO DANO ANTES DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. INEXISTÊNCIA. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. Ao interpretar o artigo 16 do Código Penal, esta Corte firmou o entendimento de que a sua aplicação pressupõe a reparação voluntária e integral do dano antes do recebimento da denúncia, o que não ocorreu na hipótese. Precedentes. 2. Agravo regimental desprovido. (AgRg no AREsp 1168994/DF, Rel. Ministro JOEL ILAN PACIORNIK,

QUINTA TURMA, julgado em 05/12/2017, DJe 15/12/2017) (STJ, 2017, *online*)

Nesse sentido, importante observar que é vedado o ressarcimento parcial para fins de aplicação do instituto, pois, mesmo que o infrator venha a restituir ou reparar a parte faltante já no curso da persecução penal, ele não mais terá direito à redução da pena decorrente do art. 16 do CPB, mas será possivelmente beneficiado com outro instituto: a atenuante do art. 165, III, “b” do CPB (SOUZA; CHAVES JUNIOR, 2013, p. 152), conforme será visto mais adiante.

Para Luiz Regis Prado (2015, p. 385), “a reparação do dano produzido deve ser, em princípio, total. No entanto, aceitando a vítima o ressarcimento parcial, nada obsta o reconhecimento da causa de diminuição de pena insculpida no artigo 16 do Código Penal.”

Em *contra sensu*, Paulo José da Costa Jr. (2002, p. 61) defende que a reparação do dano possa ocorrer de maneira parcial, mas que, nesse caso, conseqüentemente, a redução da pena se dê em escala menor do que ocorreria se a reparação tivesse sido completa – o que também se mostra uma proposta coerente e razoável.

Contudo, acredita-se que o entendimento majoritário não merece prosperar, por outra razão muito simples: o texto do art. 16 do CPB não faz qualquer menção à exigência de que o dano seja reparado integralmente, logo, considera-se como mais adequada a consolidação de uma interpretação mais favorável ao acusado.

Outro ponto a ser examinado é a imposição de que a reparação do dano ocorra de forma voluntária, isto é, seja realizada livremente pelo agente – o que não significa, necessariamente, que o autor o fez por estar realmente arrependido, visto que não se exige espontaneidade (NUCCI, 2013, p. 388).

Importante lembrar que voluntariedade se distingue de espontaneidade, uma vez que esta consiste na conduta orientada por consciência do próprio agente, sem provocação alheia alguma, enquanto aquela implica em o sujeito meramente atuar independente de coação. Ou seja, para que se admita a aplicação do instituto do

arrependimento posterior, basta que o infrator não tenha sido de algum modo obrigado ou constrangido a exercer a reparação do dano.

Além disso, para que se obtenha a redução de pena do artigo 16 do CPB, a reparação do dano deve ocorrer até o limite temporal do recebimento da denúncia ou da queixa-crime. Desse modo,

O instituto do arrependimento posterior só é cabível se ocorrer nas seguintes fases: a) quando a reparação do dano ou restituição da coisa é feita ainda na fase extrajudicial, isto é, enquanto estiverem em curso as investigações policiais; ou b) mesmo depois de encerrado o inquérito policial, com sua consequente remessa à justiça, pode o agente, ainda, valer-se do arrependimento posterior, desde que restitua a coisa ou repare o dano por ele causado à vítima até o recebimento da denúncia ou da queixa. (GRECO, 2016, p. 64)

Isto posto, depreende-se que o artigo 16 do CPB só é aplicável ao agente que busca se redimir, diante do prejuízo causado à vítima, antes que se inicie a fase processual.

Cabe salientar que a observância desse marco é crucial, pois, mesmo quando a reparação do dano se dá após o recebimento da denúncia ou da queixa e antes da sentença, ela também incide reflexos no campo punitivo. Embora não configure causa inescusável de redução penal, constitui atenuante genérica, sem quantidade fixa (art. 65, III, *b*, CP). (PRADO, 2015, p. 385). Tendo em vista a relevância dessa atenuante para os fins deste estudo, seus efeitos serão avaliados primorosamente em momento ulterior.

Contudo, a relevância desse limite temporal não se resume à determinação de qual daqueles institutos será empregado. Vale ressaltar que esse marco servirá, também, como um dos critérios que devem ser observados pelo juízo para que se determine em que patamar se dará a redução da pena. De acordo com Fernando Capez,

“[...] como a reparação do dano ou a restituição da coisa devem sempre ser integrais, esse não pode ser o critério. Só resta o da maior ou menor sinceridade ou espontaneidade (quanto mais espontâneo o ato, maior a redução) e o da maior presteza e celeridade (quanto mais rápida a reparação ou restituição, maior a redução). Quanto mais espontânea e rápida a reparação, maior será a redução de pena. (CAPEZ, 2010, p. 277)

Uma vez cumpridos todos os requisitos legais apresentados, ao réu é garantido o direito subjetivo à redução de sua pena, não se tratando a aplicação desse instituto de mera faculdade judicial. Aliás, a arbitrariedade do juízo, nesse caso, se limitará ao grau de redução penal que será aferido ao acusado, que pode variar de um a dois terços e deverá “ser calculada com base na celeridade e na voluntariedade da reparação do dano ou da restituição da coisa. Quanto mais rápida e mais verdadeira, maior será a diminuição” (MASSON, 2014, p. 118).

Nesse sentido, a mestre Fernanda Afonso de Almeida explica que:

[...] Para efeitos de diminuição da pena destes no patamar máximo o critério usado pelos tribunais é o da presteza com que o agente repara o dano à vítima: quanto mais próximo do ato criminoso, maior o limite reductivo, quanto mais próximo do recebimento da denúncia, menor o índice de diminuição. A lógica desse equacionamento é buscar do agente a reparação célere dos transtornos sofridos pelo ofendido [...]” (ALMEIDA, 2012, P. 76).

Sendo assim, infere-se que a definição do recebimento da denúncia ou da queixa como marco temporal, para fins de aplicação do artigo 16 do CPB, consiste em opção estratégica do legislador, cujo intuito foi promover maior celeridade no que tange à reparação do dano ou restituição da coisa por parte do agente, a fim de se prestigiar o interesse da vítima em ver o prejuízo sofrido recuperado o quanto antes.

Ademais, é válido esclarecer como se procede à aplicação do instituto no caso de concurso de agentes:

A reparação do dano ou a restituição da coisa, efetuadas, devem ser pessoais. Cuida-se de causa de diminuição de pena que influi na medida da culpabilidade, determinando sua redução, baseando-se também em considerações de política criminal (exigências de prevenção especial, favorecimento da administração da justiça e proteção à vítima do delito). De conseguinte, não se estende o arrependimento posterior ao coautor ou partícipe que não tenha, voluntariamente, realizado o ressarcimento exigido para a diminuição da pena imposta. (PRADO, 2015, p. 386)

Nesse contexto, impera mencionar a justificativa apresentada pelo legislador, referente ao instituto do arrependimento posterior, no item 15 da Exposição de Motivos nº 211 da nova Parte Geral do Código Penal:

15. O Projeto [...] cria a figura do arrependimento posterior à consumação do crime como causa igualmente obrigatória de redução de pena. Essa inovação constitui providência de Política Criminal e é instituída menos em favor do agente do crime do que da vítima. Objetiva-se, com ela, instituir um estímulo à reparação do dano, nos crimes cometidos "sem violência ou grave ameaça à pessoa". (BRASIL, 1983, *online*)

Em conclusão, percebe-se que o instituto do arrependimento posterior, em seu aspecto político, apresenta fins preventivos especiais, pois visa estimular que os infratores busquem a reparação do prejuízo causado e a mitigação das consequências sofridas pela vítima, sem, todavia, descartar a punibilidade da conduta criminosa.

### 1.3 A REPARAÇÃO DO DANO DURANTE A FASE PROCESSUAL – ARTIGO 65, III, “b” do CÓDIGO PENAL

Como anteriormente explanado, a reparação do dano pelo agente após o recebimento da denúncia afasta a incidência do instituto do arrependimento posterior, que consiste na redução da pena, e dá lugar à aplicação da atenuante genérica disciplinada no art. 65, III, “b” do CPB, que dispõe o seguinte:

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

[...]

III - ter o agente:

[...]

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

A partir do texto da norma supracitada, percebe-se que ela se diferencia do instituto do art. 16 do CPB em alguns aspectos. O primeiro deles é o fato de que o dispositivo em questão não requer, como pressuposto para sua aplicação, que o crime em apreço tenha sido cometido sem o emprego de violência ou grave ameaça, diversamente do que ocorre no arrependimento posterior.

Além disso, percebe-se que a regra do art. 65, III, “b” do CPB faz menção à “espontânea vontade” do agente, enquanto o art. 16 do mesmo *Codex* impõe que a reparação do dano se dê por ato voluntário do agente. Cabe lembrar que a espontaneidade se diferencia da voluntariedade pelo fato de que esta consiste na

mera realização de uma ação livre de coação, enquanto aquela exige que a ação tenha sido executada em virtude da consciência do próprio agente, sem que terceiros lhe tenham influenciado.

Outro ponto que merece destaque diz respeito à (des)necessidade de que o dano seja reparado de maneira integral. Por um lado, parte da comunidade forense defende a integralidade como requisito que se impõe para fins de aplicação de ambos os institutos. Por outro, o fato de o art. 65, III, “b” do CPB trazer em seu texto a expressão “minorar-lhe as consequências” possibilita a interpretação de que a integralidade da reparação do dano seja dispensada, de tal modo que a mitigação do prejuízo causado à vítima seria o suficiente para incidência da atenuante.

Ao tratar sobre essa questão, Luiz Regis Prado assevera que a eficiência a que faz menção o texto do dispositivo

[...] refere-se ao esforço feito pelo agente para reduzir as consequências da conduta delituosa, e não ao resultado efetivo de seu intento. [...] A configuração da atenuante em análise não exige o sobrestamento da produção do resultado pelo agente. (PRADO, 2015, p. 436)

Por fim, mas não menos importante, divergência crucial entre os institutos analisados reside, justamente, no fato de o art. 16 do CPB se tratar de causa de diminuição de pena e o art. 65, III, “b” do CPB configurar-se como uma atenuante. Embora essa afirmação, a princípio, possa parecer redundante, cabe tecer algumas considerações sobre ela.

As atenuantes são examinadas na 2ª fase da dosimetria e, segundo a Súmula 231 do STJ, “a incidência da circunstância atenuante não pode conduzir à redução da pena abaixo do mínimo legal” (BRASIL, 1999). Nesse sentido, firmou-se o seguinte julgado do STF:

HABEAS CORPUS. DIREITO PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA. ATENUANTE DA REPARAÇÃO DO DANO. PENA-BASE FIXADA NO MÍNIMO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE DE VALORAÇÃO. ARREPENDIMENTO POSTERIOR. INOCORRÊNCIA. PENA RESTRITIVA DE DIREITO. SURSIS PENAL NÃO APLICÁVEL. ORDEM NÃO CONHECIDA. [...] 2. A atenuante da reparação do dano (art. 65, III, b, do CP) é analisada na segunda fase da fixação da pena, dessa forma, no presente caso, ainda que fosse reconhecida, ela não teria força para trazer a pena-

base aquém do mínimo legal. Precedentes. [...] (HC 99803, Relator(a): ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 22/06/2010, DJe-145 DIVULG 05-08-2010 PUBLIC 06-08-2010 EMENT VOL-02409-04 PP-00840 LEXSTF v. 32, n. 380, 2010, p. 352-357) (STF, 2010, *online*)

Já as causas de diminuição, por sua vez, são analisadas na 3ª fase da dosimetria, após a averiguação das atenuantes e agravantes, e têm o condão de reduzir a pena a um quantitativo inferior ao mínimo legal. Sobre o assunto, Luiz Regis Prado (2015, p. 438) leciona:

As causas de aumento e de diminuição de pena distinguem-se das circunstâncias agravantes e atenuantes, já que se localizam tanto na Parte Geral como na Parte Especial do Código Penal e estabelecem o *quantum* de exasperação ou redução da pena, permitindo-se como regra geral o aumento ou diminuição desta para além ou aquém dos limites máximo e mínimo abstratamente previstos.

Importante destacar, também, que, ao contrário do instituto do arrependimento posterior – que estabeleceu o limite de um a dois terços para a redução da pena –, o art. 65, III, “b” do CPB não fornece qualquer parâmetro, deixando esse *quantum* à critério do juiz. De acordo com Cezar Roberto Bitencourt (1999, p. 219),

O código não estabelece a quantidade de aumento ou de diminuição das agravantes e atenuantes legais genéricas, deixando-a à discricionariedade do juiz. No entanto, sustentamos que a variação dessas circunstâncias não deve ir muito além do limite mínimo das majorantes, que é fixado em um sexto. Caso contrário, as agravantes e as atenuantes se equiparariam àquelas causas modificadoras da pena, que, a nosso juízo, apresentam maior intensidade [...].

Ante o exposto, é perceptível que a atenuante genérica em questão é menos benéfica do que o instituto do arrependimento posterior, visto que este pode proporcionar uma diminuição penal mais significativa em detrimento daquela.

Dessa feita, conclui-se que, em relação aos crimes comuns, o infrator possui duas possibilidades de se beneficiar da reparação do dano causado à vítima: ou obtendo a redução da pena através do arrependimento posterior, no caso de crimes cometidos sem violência ou grave ameaça e desde que reparado o dano antes do recebimento da denúncia ou da queixa; ou por meio de atenuante, caso reparado o prejuízo já no curso do processo e antes de seu julgamento.

Todo o exposto é ponto de partida para a análise a que se propõe o presente trabalho, tendo em vista que, conforme se verá mais adiante, o legislador não conferiu a mesma rigorosidade aos crimes contra a ordem tributária, nos quais a reparação do dano – que pode ser exercida a qualquer tempo e, inclusive, mediante parcelamento do débito – enseja a extinção da punibilidade do agente, ainda que já se tenha sentença condenatória transitada em julgado.

## 2 CRIMES PATRIMONIAIS *VERSUS* CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

### 2.1 DISTINÇÕES E SEMELHANÇAS ENTRE OS CRIMES DE FURTO E DE SONEGAÇÃO FISCAL

Com o propósito de melhor elucidar, posteriormente, a discrepância dos efeitos da reparação do dano para os crimes patrimoniais cometidos sem violência e grave ameaça e para os crimes fiscais, neste ponto serão previamente expostas as similitudes e distinções entre o crime de furto simples – especificamente escolhido para representar o grupo de crimes contra o patrimônio – e o de sonegação fiscal, bem como os bens jurídicos tutelados por cada um deles.

A princípio, importante tratar das características do primeiro tipo penal a ser apreciado, qual seja o furto, previsto no artigo 155 do Código Penal, que consiste na subtração, para si ou para outrem, de coisa alheia móvel, e a este é atribuída pena de reclusão de 1 a 4 anos, e multa.

Vale mencionar que, além do furto na sua forma simples, supramencionada, o artigo 155 do CP também prevê outras espécies desse delito, como o furto noturno (§1º), o furto privilegiado (2º), o furto equiparado (3º) e o furto qualificado (§4º e §5º). Embora cada um desses formatos conte com suas próprias particularidades, a todos eles são comuns os seguintes aspectos que se passa a relatar.

Luiz Regis Prado (2015, p. 871), ao conceituar o tipo penal do furto, leciona que “a ação incriminada consiste em *subtrair*, que corresponde a deduzir, diminuir, retirar, tirar às escondidas a coisa da vítima, vale dizer, o agente tira a coisa de alguém, subordinando-a ao seu poder de disposição [...]”. À vista disso, deve-se esclarecer que

A finalidade de ter a coisa alheia móvel *para si ou para outrem* é que caracteriza o chamado *animus furandi* do delito de furto. Não basta a subtração, o arrebatamento meramente temporário, com o objetivo de devolver a coisa alheia móvel logo em seguida. É da essência do delito de furto, portanto, que a subtração ocorra com a finalidade de ter o agente a *res furtiva* para si ou para outrem. (GRECO, 2016, p. 513)

No tocante aos demais elementos objetivos do furto, tem-se que “coisa móvel” seria tudo aquilo, seja objeto inanimado seja bem semovente, que se pode deslocar de um lugar para o outro, e que “alheia” significa aquilo cuja propriedade ou posse cabe a outrem. Já em relação ao seu elemento subjetivo, o crime de furto só pode ser praticado dolosamente, com o ânimo de apossamento definitivo sobre a *res furtiva*, inexistindo na forma culposa (NUCCI, 2007, p. 690).

Trata-se de crime comum, pois o sujeito ativo, isto é, aquele que comete o delito, pode ser qualquer pessoa, independentemente de qualquer atributo especial. No entanto, impera ressaltar que, na esmagadora maioria das vezes, o sujeito ativo do crime de furto será aquele que integra a base da pirâmide social, ou seja, o sujeito marginalizado, menos favorecido economicamente. Frisa-se que essa afirmação não exprime, necessariamente, uma justificativa para tal prática criminal, trata-se apenas de uma atestação de quem, geralmente, compõe o sujeito ativo do crime em apreço.

Já o sujeito passivo, por sua vez, segundo Prado (2015, p. 871), será o proprietário, o possuidor ou o mero detentor da *res furtiva*, sendo que a pessoa jurídica também pode figurar como sujeito passivo do crime, mas não como sujeito ativo.

Quanto ao bem jurídico, este é definido por Hans Welzel (2003, p. 32) como “um bem vital do grupo ou do indivíduo, que, em razão de sua significação social, é amparado juridicamente”. No que diz respeito ao crime de furto, tem-se que o bem jurídico tutelado é o patrimônio individual, particular, que, segundo a doutrina majoritária, pode ser constituído de coisas que se encontram sob sua propriedade, posse ou detenção. Em sentido contrário, posicionam-se Nélson Hungria (1967, p. 17) – para quem o crime de furto tem por finalidade apenas a tutela da propriedade –, Rogério Greco (2016, p. 515) e Guilherme de Souza Nucci (2007, p. 689) – os quais defendem serem tuteladas a propriedade e a posse, mas não a mera detenção.

Firmadas as colocações supracitadas acerca do crime de furto, passemos ao exame da sonegação fiscal.

A Lei 4.729/65 foi a primeira lei especial que empregou a designação “crime de sonegação fiscal”. Contudo, este termo foi substituído e, atualmente, os crimes de sonegação fiscal são tratados pela legislação como “crimes contra a ordem tributária” e se encontram disciplinados nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90:

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

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

- I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
- II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
- III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
- IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
- V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

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

Ao tecerem comentários sobre a referida Lei, Alexandre de Moraes e Gianpaolo Smanio (2002, p. 89) esclarecem:

Sonegação fiscal é a ocultação dolosa, mediante fraude, astúcia ou habilidade, do recolhimento de tributo devido ao Poder Público. Note-se, porém, que a lei não conceituou o que seja sonegação fiscal, adotando outro critério de identificação, qual seja, considerando delitos contra a ordem tributária a supressão ou redução de tributo ou contribuição social ou acessório, e depois enumerando, taxativamente, quais as modalidades de conduta que podem levar a tal supressão ou redução, constituindo genericamente o que seja sonegação fiscal.

Ainda segundo os ensinamentos dos aludidos juristas, é válido pontuar que,

[...] enquanto o referido art. 1º traz crimes materiais ou de dano, uma vez que a lei exigia a supressão ou redução do tributo para seu aperfeiçoamento, no art. 2º não se exige a ocorrência do resultado para a consumação das condutas nele previstas, tratando-se de delitos formais, que se aperfeiçoam com a prática da conduta típica, não importando a ocorrência de qualquer dano ao erário público para sua consumação. (MORAES; SMANIO, 2002, p. 108)

Via de regra, o crime contra a ordem tributária terá como sujeito ativo a pessoa física do contribuinte. No caso de crime praticado em favor de pessoa jurídica, o sujeito ativo será a pessoa física que se utilizou da empresa para lograr a supressão ou redução ilegal de tributos. Destaca-se que, normalmente, o agente desse tipo de delito é componente das classes mais abastadas, que recorre à ilegalidade para se obter um alívio na sua carga fiscal. Por seu turno, o sujeito passivo será o Estado, este sendo representado pela Fazenda Pública.

Nos crimes fiscais, tem-se como bem jurídico tutelado o erário, a arrecadação tributária. Sendo assim,

[...] a ordem tributária deve ser entendida como uma abstração que diz respeito à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos ou contribuições sociais, mas o bem jurídico que a lei quis tutelar é o direito que o Estado tem de instituir e cobrar impostos e contribuições. (ANDRADE FILHO, 1997, p. 71)

Nesse sentido, conforme assevera Fabríz e Domingos (2014, p. 2)

A tutela penal da ordem tributária, bem como as leis que visam combater o desvio de tributos, possui justificção na natureza supraindividual deste bem jurídico, já que os recursos oriundos das arrecadações são os que dão respaldo a capacidade de financiamento do Estado. Este por sua vez, possui o compromisso de agir em conformidade com as necessidades sociais.

Ante o exposto, verificam-se algumas distinções entre os crimes analisados, sendo que suas diferenças fundamentais residem em seus respectivos sujeitos ativos e passivos, bem como nos bens jurídicos tutelados.

Como visto, o crime contra a ordem tributária é mais comumente praticado por integrantes da alta sociedade, e o ato infrator atinge, obrigatoriamente, o Fisco. Já o

crime de furto é, na maior parte dos casos, cometido por pessoas pobres, e a vítima tem seu patrimônio atingido em uma escala muito inferior se comparada ao dano provocado pelos crimes fiscais.

Aliás, embora o patrimônio seja bem jurídico tutelado tanto pela Lei 8.137/90 quanto pelo artigo 155 do CP, este visa preservar seu âmbito individual, tendo como prejudicado apenas o indivíduo em si, enquanto aquela se encarrega de protegê-lo no âmbito supraindividual, de modo que a conduta danosa do agente acaba por lesar toda a coletividade.

Por isso, acredita-se ser o bem jurídico dos delitos fiscais incontestavelmente mais valioso do que o patrimônio particular, assim como se trata da conduta do criminoso tributário como mais gravosa, justamente por perturbar não só o patrimônio público, mas a confiança e a credibilidade do sistema. Afinal, os crimes contra a ordem tributária

[...] trazem dano de grande monta à coletividade, pois o cometedor destes tipos não apenas deixa de recolher tributos ou contribuições para a manutenção do Estado, como contribui, ainda que não tenha essa noção, para a inviabilidade de políticas públicas que promovam oportunidades para os desiguais e qualidade de vida para os trabalhadores e para a população que necessitam destes recursos. (FABRIZ; DOMINGOS, 2014, p. 13)

A despeito das divergências existentes, muito relevantes são, também, as similaridades averiguadas: nos dois crimes a conduta do agente é livre de violência e grave ameaça e tem como consequência uma lesão patrimonial, a qual é passível de reparação do dano ao ofendido, seja por meio da restituição da *res furtiva* (ou seu correspondente ressarcimento), seja pelo pagamento do tributo.

Além dessas semelhanças, Fernanda Afonso de Almeida (2012, p. 65) demonstra que os verbos que integram as condutas de cada um desses crimes traduzem sentidos extremamente parecidos e que, por essa razão, ambos os delitos compartilhariam praticamente a mesma essência:

“Subtrair” – conduta do tipo furto – significa, segundo o Dicionário Aurélio básico da língua portuguesa, tirar às escondidas ou fraudulentamente, fazer desaparecer, retirar, tirar, deduzir, diminuir, esquivar-se, fugir, livrar, afastar, escapar. Diversos verbos dos tipos do artigo 1º e artigo 2º da Lei n. 8.137/90

têm significado semelhante ao verbo do furto: (i) “suprimir” quer dizer impedir que apareça, cortar, eliminar, extinguir, abolir, passar em silêncio, não dizer ou mencionar, omitir; (ii) “reduzir” é o mesmo que “diminuir” (reduzir a menos, subtrair, deduzir); (iii) “omitir” significa deixar de fazer, dizer ou escrever, não mencionar, preterir, postergar. A partir dessas definições, pode-se afirmar que furto é a subtração de coisa alheia móvel pertencente a um indivíduo, e que sonegação fiscal é a subtração de coisa alheia móvel, especificamente dinheiro, pertencente ao Fisco, em última instância, à coletividade. Na essência, a vontade e a consciência – elemento integrante e inseparável da conduta – de ambos os tipos é dirigida à subtração, diminuição, redução do patrimônio alheio, seja de uma pessoa individualmente considerada ou de várias coletivamente.

Com base nessas premissas, era de se esperar que ao crime de furto – em verdade, a todos os crimes patrimoniais não violentos – e aos crimes fiscais fossem conferidos tratamentos não menos que similares, no que tange aos benefícios concedidos ao agente que exerce a reparação do dano provocado por sua conduta. Porém, não é isso o que prega a legislação brasileira, como se verá a seguir.

## 2.2 ARREPENDIMENTO POSTERIOR *VERSUS* EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

Em relação aos efeitos jurídicos da reparação do dano, impera analisar as diferentes possibilidades de benefícios legais concedidos ao agente do crime de furto (artigo 155 do CP) e àquele que pratica crime contra a ordem tributária (artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90).

Aos crimes patrimoniais comuns não violentos, grupo no qual se insere o crime de furto, a reparação do dano se aplica nos termos do que fora previamente explicado nos itens 1.2 e 1.3 deste trabalho. Recapitulando, de forma resumida: se o autor do crime de furto promove a reparação do dano causado à vítima antes do recebimento da denúncia, será beneficiado com a redução de um a dois terços de sua pena, prevista no artigo 16 do Código Penal. Todavia, se a reparação do dano for efetuada após o recebimento da denúncia, mas antes de prolatada a sentença, o réu terá sua pena atenuada nos termos do artigo 65, III, “b”, do mesmo *Codex*.

Distintivamente, aos autores dos delitos previstos na Lei 8.137/90, fora conferido tratamento muito mais brando e vantajoso. Isso porque, nos crimes contra a ordem tributária, aplica-se o disposto no §2º do artigo 9º da Lei 10.684/03, *in verbis*:

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

Ao tratar sobre a matéria, os Tribunais Superiores corroboram esse entendimento, como se pode perceber nos iminentes julgados:

1. [...] o pagamento integral do débito tributário, ainda que após o trânsito em julgado da condenação, é causa de extinção da punibilidade do agente, nos termos do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03. Precedentes. [...] 4. De toda sorte, afastado o óbice referente ao momento do pagamento, cumprirá ao juízo das execuções criminais declarar extinta a punibilidade do agente, caso demonstrada a quitação do débito, por certidão ou ofício do INSS. [...] (STF - RHC 128245, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 23/08/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016) (STF, 2016, *online*)

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CONDENAÇÃO TRANSITADA EM JULGADO. PAGAMENTO DO TRIBUTO. CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ARTIGO 9º, § 2º, DA LEI 10.684/2003. COAÇÃO ILEGAL CARACTERIZADA. CONCESSÃO DA ORDEM DE OFÍCIO. 1. Com o advento da Lei 10.684/2003, no exercício da sua função constitucional e de acordo com a política criminal adotada, o legislador ordinário optou por retirar do ordenamento jurídico o marco temporal previsto para o adimplemento do débito tributário redundar na extinção da punibilidade do agente sonegador, nos termos do seu artigo 9º, § 2º, sendo vedado ao Poder Judiciário estabelecer tal limite. 2. Não há como se interpretar o referido dispositivo legal de outro modo, senão considerando que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado. [...] Ordem concedida de ofício para declarar extinta a punibilidade do paciente, com fundamento no artigo 9º, § 2º, da Lei 10.684/2003” (STJ – HC 362.478/SP, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 14/09/2017, DJe 20/09/2017) (STJ, 2017, *online*)

Comparando-se as previsões legais mencionadas, é notório que a primeira diferença diz respeito aos efeitos jurídicos da reparação do dano: o infrator dos delitos patrimoniais, conforme já demonstrado, está restrito a desfrutar ou da redução da pena do art. 16 do CP, ou da atenuante genérica do art. 65, III, “b” do CP. Já o autor dos crimes fiscais, por sua vez, pode chegar a obter a plena extinção da punibilidade. Sobre o assunto, o ilustre doutrinador Guilherme de Souza Nucci (2013, p. 562) comenta:

Refletindo-se sobre o tema, é preciso considerar que o tratamento pelo Estado ao criminoso, no cenário da ordem tributária, é diverso daquele empregado – com maior rigor, certamente – aos outros delitos, que envolvam, de algum modo, patrimônio. Aquele que ‘subtrai’ dinheiro pertencente ao fisco, pagando, mesmo após a consumação do crime, tem a sua punibilidade extinta; outro qualquer que subtraia coisa alheia móvel (furto, art. 155, CP), ainda que devolva integralmente o que retirou da vítima, antes do

oferecimento da denúncia, no máximo será beneficiado com a redução da pena (art. 16, CP), mas não com a extinção da punibilidade.

A extinção da punibilidade, de acordo com Juarez Cirino dos Santos (2007, p. 673), se trata do “[...] desaparecimento do poder de punir do Estado em relação a fatos definidos como crimes, pela ocorrência de eventos, situações ou acontecimentos determinados na lei como causas de extinção da punibilidade (art. 107, CP)”. Sobre o assunto, Luiz Regis Prado (2015, p. 588) explica que:

Após a realização da ação ou omissão típica, ilícita e culpável, podem sobrevir determinadas causas que extinguem a possibilidade jurídica de imposição ou execução da sanção penal correspondente. São as denominadas causas de extinção da punibilidade, motivadas por certas contingências ou por motivos vários de conveniência ou oportunidade política (vide Exposição de Motivos do Código Penal de 1940 – Decreto-lei 2.848). [...] O elenco de causas de extinção da punibilidade constante do artigo 107 do Código Penal, porém, não é taxativo. Causas extintivas da punibilidade encontram-se previstas em diversos outros dispositivos [...]. Reconhecida pelo juiz a extinção da punibilidade, em qualquer fase do processo, cumpre-lhe declará-la de ofício (art. 61, *caput*, CPP).

No que se refere à política criminal adotada pelo legislador ao editar a norma que prevê a extinção da punibilidade mediante a quitação do débito tributário, cabe apontar que

É da tradição jurídica brasileira a previsão de causas extintivas da punibilidade pelo pagamento, vinculadas aos crimes materiais contra a ordem tributária, tendo em conta a particularidade do bem ofendido (patrimônio público). Por razões de política criminal (e arrecadatória) do Estado, quase sempre se preferiu receber o quantum devido do que o processo ou condenação criminal. Os tributos custeiam serviços públicos essenciais. Melhor arrecadá-los que condenar criminalmente o contribuinte (GOMES; EL TASSE, 2011, *online*).

Sendo assim, percebe-se que, neste caso, a política criminal adotada pelo legislador compactua com as progressistas tendências minimalistas do Direito Penal, visto que a norma confere maior prioridade à recomposição do dano causado, isto é, ao recebimento das receitas tributárias, em detrimento da condenação do agente – o que, diga-se de passagem, se considera medida admirável.

Porém, inevitavelmente, essa postura normativa nos leva a questionar sua (in)coerência axiológica com a solução preconizada para a reparação do dano pelo agente nos demais crimes cujo objeto de tutela consiste em bem patrimonial. Ora, se na esfera dos crimes contra a ordem tributária, em que o Erário, a Fé e a

Administração Públicas são diretamente lesionadas, a reparação do dano tem tamanha magnitude que confere aos autores desses crimes a extinção de sua punibilidade, acredita-se que tal benefício devesse ser estendido aos autores dos crimes patrimoniais não violentos, como o furto, nos quais o bem ofendido é o patrimônio privado de um indivíduo ou de um grupo restrito.

Um caminho viável para a resolução desse impasse seria a utilização da analogia *in bonam partem*. Porém, não é esse o entendimento que prevalece nas Cortes, como se pode aferir, à título de exemplo, a partir do seguinte julgado:

AGRAVO REGIMENTAL EM HABEAS CORPUS. FURTO DE ENERGIA ELÉTRICA MEDIANTE FRAUDE. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO DÉBITO ANTES DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL PROVIDO. [...] 3. A causa extintiva de punibilidade decorrente do previsto nos arts. 34 da Lei n. 9.249/1995 e 9º da Lei n. 10.684/2003 não pode ser aplicada, por analogia, aos crimes contra o patrimônio, porquanto restrita aos crimes contra a ordem tributária, visto que são ilícitos penais referentes a bens tutelados diversos: o resguardo da arrecadação tributária, com o seu regime jurídico próprio (e suas causas de extinção específicas), de um lado, e, de outro, a disciplina dos crimes contra o patrimônio, tratados mais rigorosamente pelo Estado por questões de política criminal. [...] (AgRg no HC 386.710/PR, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, SEXTA TURMA, julgado em 23/04/2019, DJe 30/04/2019) (STF, 2019, *online*)

Feita uma comparação entre o tratamento conferido a cada um dos tipos penais em apreço, outra divergência que se verifica concerne na dispensa, para que se adquira a extinção da punibilidade pelos crimes fiscais, da voluntariedade do agente, visto que este pode usufruir do benefício mediante o pagamento à vista do débito a qualquer tempo, até mesmo após sua condenação em juízo (ZANELLA, 2009, p. 145).

Por outro lado, nos delitos patrimoniais, a aplicação da causa de redução penal do art. 16 do CP só é possível se a reparação do dano ocorrer antes do recebimento da denúncia ou da queixa, por iniciativa do próprio agente. Ademais, para fazer jus à aplicação do art. 65, III, “b” do CP, requer-se do réu, ainda, que a reparação se dê de forma espontânea e eficiente.

Com precisão, Fernanda Afonso de Almeida (2012, p. 74) assevera que:

Embora seja permitido o pagamento do débito oriundo de crimes de sonegação fiscal a qualquer tempo – do que decorre a extinção da

punibilidade, inclusive para sonegadores que desviam milhares de cifras dos cofres públicos, dada a previsão legal –, não se verifica a mesma benesse para os autores de crimes patrimoniais, até mesmo em casos insignificantes, mas tão somente a aplicação da causa genérica de diminuição de pena prevista no artigo 16 do Código Penal. E é necessária a devolução da *res* ou o ressarcimento do dano antes do recebimento da denúncia, jamais a qualquer tempo. Tribunais estaduais e o Superior Tribunal de Justiça adotam essa postura.

Em vista disso, vale citar julgado do STJ cuja decisão rejeitou a aplicação da redução da pena pelo artigo 16 do CP, justamente pelo fato de o réu não ter reparado o dano voluntariamente:

RECURSO ESPECIAL. PENAL. FURTO. ARREPENDIMENTO POSTERIOR. APLICAÇÃO DO ART. 16 DO CP. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE. 1. A aplicação do art. 16 do Código Penal exige a comprovação da integral reparação do dano ou a restituição da coisa até o recebimento da denúncia, devendo o ato ser voluntário, o que não ocorreu na espécie. 2. Recurso conhecido e provido. (STJ – REsp:711027 RS 2004/0178297-2, Relator: Ministra LAURITA VAZ, Data de Julgamento: 06/02/2007, T5 – QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJ 12/03/2007 p. 312). (STJ, 2007, *online*)

Outro ponto que merece destaque é o fato de que, enquanto nos crimes patrimoniais prevalece o entendimento jurisprudencial e doutrinário de que a reparação do dano deve ocorrer de maneira integral para que haja incidência da redução/atenuação penal, já para o agente de crime tributário é oportunizado o parcelamento da dívida, por meio do Programa de Parcelamento Especial (PAES), instituído pela Lei 10.684/03.

Aliás, em relação às benesses decorrentes da reparação do dano no âmbito dos crimes contra a ordem tributária, o único marco temporal limitante instituído diz respeito à determinação do artigo 6º da Lei 12.382/2011, segundo o qual, para efeito de suspensão da pretensão punitiva estatal, bem como da prescrição criminal, é necessário que o pedido de parcelamento do débito ocorra até o recebimento da denúncia. Vejamos:

EMENTA: Processual penal. Agravo regimental em habeas corpus. Crimes contra a ordem tributária. Inadequação da via eleita. Parcelamento débito tributário. Suspensão da ação penal. Impossibilidade. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. [...] 2. O STF tem orientação no sentido de que, “[à] luz do disposto no artigo 83, § 2º da Lei nº 12.382/2011, para que seja suspensa a pretensão punitiva do Estado é necessário que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia” (HC

193.282, Rel. Min. Dias Toffoli). Precedentes. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (HC 202686 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 23/08/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-172 DIVULG 27-08-2021 PUBLIC 30-08-2021) (STF, 2021, *online*)

Frisa-se que esse marco temporal se aplica apenas para fins de suspensão da pretensão punitiva e da prescrição nos casos de parcelamento da dívida, e em nada altera a regra de que a extinção da punibilidade, nas hipóteses de pagamento à vista do débito, pode ser obtida a qualquer tempo. Luiz Flávio Gomes e Adel El Tasse (2011, *online*) esclarecem:

[...] a Lei 12.382/11 regulamentou a extinção da punibilidade dos crimes tributários nas situações de parcelamento do débito tributário, não tendo afetado o disposto no § 2º do art. 9º da Lei 10.684/2003, que prevê a extinção da punibilidade em razão do pagamento (em qualquer tempo). Pagamento direto, sem parcelamento, não é a mesma coisa que pagamento antecedido de parcelamento do débito tributário. Há, assim, duas situações distintas: pagamento direto (regido pela Lei 10.684/2003) e pagamento mediante parcelamento (agora disciplinado na Lei 12.382/11). Ambos os pagamentos extinguem a punibilidade nos crimes tributários, mas suas características são completamente distintas.

Ou seja, o parcelamento em si não consiste em causa de extinção da punibilidade – a qual só poderá ser obtida mediante a quitação integral do débito –, mas mera causa de suspensão. Vale ressaltar que, se o acusado não arcar devidamente com as parcelas e cumprir com sua obrigação, revoga-se a causa da suspensão e dá-se prosseguimento ao processo penal.

Em face do evidenciado, infere-se que o tratamento díspar conferido pela Legislação brasileira aos crimes patrimoniais e àqueles contra a ordem tributária representa uma postura um tanto quanto irrazoável por parte do Estado, considerando que se está diante de condutas penais muito semelhantes e que, portanto, mereciam regulamentação minimamente similares.

Além do mais, como bem assinala Marcelo Lessa Bastos (2001-2002, p. 539-540),

[...] na sonegação fiscal o interesse público em jogo é muito maior do que em um simples furto. Enquanto que neste está envolvido o patrimônio particular, naquele outro caso tem-se um dano ao Erário que, em última análise, é patrimônio de todos. Não faz o menor sentido contemplar o ladrão que investe contra o patrimônio de uma única pessoa com uma mera causa especial de redução de pena, ao passo em que ao sonegador que investe contra o

patrimônio público se assegura a extinção da punibilidade, ainda que ele não tenha pago todo o tributo sonegado de uma só vez e, sim, parceladamente.

Em conclusão, o que se observa, a partir de todo o exposto, sugere que a reparação do dano confere benesse demasiadamente vantajosa aos autores dos delitos tributários em detrimento dos agentes dos crimes contra o patrimônio. Por isso, em seguida, pretende-se averiguar em que medida essa disparidade de tratamento constitui uma violação ao princípio da igualdade, em seu aspecto material

### 3 ANÁLISE CRÍTICA DA PREVISÃO LEGISLATIVA NÃO ISONÔMICA

#### 3.1 A VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL E OS REFLEXOS DA SELETIVIDADE DO DIREITO PENAL

Uma vez fixadas as premissas de que os efeitos da reparação do dano são aplicados de maneira distinta para os agentes dos crimes de furto e de sonegação fiscal, ainda que estes configurem condutas muito semelhantes, parte-se para a análise da questão cerne deste trabalho: essa diferença de tratamento constitui uma violação ao princípio da igualdade em sua esfera material?

De antemão, é interessante expor que princípio jurídico é uma disposição fundamental, que difunde sua força por todo o ordenamento e que abrange discussões ligadas, por exemplo, à Sociologia, à Filosofia e, em particular, à liberdade, à igualdade e à justiça (BULOS, 2018, p. 507). Os princípios refletem a ideologia, os postulados básicos e os objetivos prescritos pela Constituição, além de serem “as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui” (BARROSO, 1999, p. 147). Neste seguimento, Rogério Greco aduz que:

Sejam os princípios expressos ou implícitos, positivados ou não, entende-se, contemporaneamente, o seu caráter normativo como normas com alto nível de generalidade e informadoras de todo o ordenamento jurídico, com capacidade, inclusive, de verificar a validade das normas que lhe devem obediência. (GRECO, 2010, p. 50)

Quanto ao Princípio da Igualdade, também conhecido como Princípio da Isonomia, este se encontra positivado no *caput* do art. 5º da Constituição Federal Brasileira de 1988:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]. (BRASIL, 1988)

Esse dispositivo tem por finalidade vedar eventuais perseguições e a concessão de privilégios absurdos, afinal, a Lei, como instrumento regulador da vida social, deve

tratar equitativamente todos os cidadãos – este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia (MELLO, 1999, p. 10). Assim, pode-se dizer que o princípio da igualdade busca, basicamente, estabelecer uma relação de justiça, capaz de conferir harmonia e coerência às partes de um todo.

Cabe destacar que o referido princípio se desdobra em duas faces: a isonomia formal e a isonomia material, sendo que é a conjugação dessas duas esferas que conduz à concretização da igualdade vislumbrada em um Estado Democrático de Direito. Essa ideia é muito bem sintetizada por Pedro Lenza (2012, p. 973), ao comentar que:

O art. 5.º, caput, consagra serem todos iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. Deve-se, contudo, buscar não somente essa aparente igualdade formal (consagrada no liberalismo clássico), mas, principalmente, a igualdade material, uma vez que a lei deverá tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades. Isso porque, no Estado Social ativo, efetivador dos direitos humanos, imagina-se uma igualdade mais real perante os bens da vida, diversa daquela apenas formalizada perante a lei.

A isonomia formal, também muito abordada pelos juristas como a “igualdade perante a lei”, compõe a face negativa do princípio da igualdade, pois veda qualquer tipo de discriminação infundada ao se aplicar a lei. Ou seja, para que o princípio da igualdade se concretize em sua esfera formal, basta que todos sejam submetidos à aplicação das leis de maneira indistinta. Sobre o assunto, pertinentes são os ensinamentos do magistrado José Helvesley (2004, p. 160):

A igualdade perante a lei quer significar que a lei possui aplicação igual para todos, sendo esse axioma próprio do Estado Liberal, da igualdade formal, sem qualquer comprometimento com a realização material do princípio. Nesse diapasão significa que o juiz, simplesmente, deve ser imparcial na aplicação da lei e, por extensão, que todos os indivíduos devem ser submetidos às mesmas leis.

Quanto à igualdade material, sendo esta o enfoque principal do presente estudo, Fernanda Duarte Lopes Lucas da Silva (2003, p. 42) leciona:

Igualdade material não consiste em um tratamento sem distinção de todos em todas as relações. Senão, só aquilo que é igual deve ser tratado igualmente. O princípio da igualdade proíbe uma regulação desigual de fatos iguais; casos iguais devem encontrar regras iguais e, por isso não devem ser regulados desigualmente. A questão decisiva da igualdade jurídica material é sempre aquela sobre os característicos a serem considerados como essenciais, que fundamentam a igualdade de vários fatos e, com isso, o

mandamento do tratamento igual, ou seja, a proibição de um tratamento desigual ou, convertendo em negativo: sobre os característicos que devem ser considerados como não-essenciais e não devem ser feitos base de uma diferenciação.

Evidentemente, a igualdade material prevê a possibilidade de que, em determinadas circunstâncias, se apliquem medidas discriminatórias, justamente para tutelar aqueles que se apresentam como desiguais, na medida de suas desigualdades. Porém, esse fator diferencial jamais poderá ser gratuito, injustificado, há sempre que se resguardar a pertinência lógica dessa discriminação, pois, do contrário, ela será dotada de caráter arbitrário e segregador. Nesse sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello (1999, p. 38-39) afirma que

[...] tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é erigido em critério discriminatório e, de outro lado, se há justificativa racional para, à vista do traço desigualador adotado, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade afirmada. [...] É agredida a igualdade quando o fator diferencial adotado para qualificar os atingidos pela regra não guarda relação de pertinência lógica com a inclusão ou exclusão no benefício deferido ou com a inserção ou arredamento do gravame imposto. [...] Em outras palavras: a discriminação não pode ser gratuita ou fortuita. Impende que exista uma adequação racional entre o tratamento diferenciado construído e a razão diferencial que lhe serviu de supedâneo. Segue-se que, se o fator diferencial não guardar conexão lógica com a disparidade de tratamentos jurídicos dispensados, a distinção estabelecida afronta o princípio da isonomia.

A partir disso, depreende-se que a esfera material do princípio da igualdade se vê maculada diante do tratamento diverso que é conferido aos crimes de furto e de sonegação fiscal, nas hipóteses em que o dano é reparado pelo agente.

Isso porque, como já exposto, ambos delitos consistem em condutas muito semelhantes, nas quais o infrator subtrai patrimônio alheio sem o emprego de violência nem grave ameaça. Não obstante, quando ocorre a reparação do dano pelo infrator, o benefício da extinção da punibilidade só é proporcionado ao autor do crime fiscal – a quem é possibilitado, ainda, a suspensão da pretensão punitiva mediante o parcelamento da dívida tributária –, enquanto ao autor do crime de furto cabe a mera redução ou atenuação da pena, a depender de o dano ter sido reparado antes ou depois do recebimento da denúncia.

Diante das fundamentais similitudes verificadas entre os delitos em apreço, não se constata uma razão lógica, plausível e coerente com os valores constitucionais, capaz de justificar a discriminação concernente aos efeitos da reparação do dano para o agente de cada crime. Esse pensamento é corroborado por Marcelo Lessa Bastos (2001-2002, p. 540), ao pontuar que:

Nenhum fundamento jurídico justifica a diversidade de tratamento dado pelo Legislador ao furtador e ao sonegador; ao ladrão de galinhas e ao empresário. A única coisa que explica - e ao mesmo tempo causa revolta ao jurista consciente - este paradoxo é o fato de que o ladrão de galinhas será sempre o inimigo, ao passo em que o sonegador pode estar sentado à mesa da gente. É a discriminação econômica em sua forma mais odiosa reservando a punição para uns menos favorecidos e trazendo a impunidade para os mais abastados.

Impera destacar que, mesmo que se levasse em conta a principal diferença existente entre os tipos – isto é, o bem jurídico que é tutelado por cada um – em uma tentativa de se fundamentar o tratamento díspar, ainda assim não assistiria razão o sonegador ser mais beneficiado do que o furtador. Até porque, o dano causado pela sonegação fiscal se dá em escala expressivamente maior do que o provocado pelo crime de furto, visto que este aflige tão somente o patrimônio individual, enquanto aquele compromete o patrimônio público, cujos recursos são destinados a políticas públicas e serviços sociais.

Logo, acredita-se que, se fosse para se ter, de fato, um tratamento diferenciado, mais coerente seria que aquele conferido aos crimes fiscais fosse mais rigoroso do que o aplicado ao delito do furto, e não o contrário, justamente por ser o Erário bem jurídico de maior relevância do que o patrimônio particular. Como bem apontado por Hugo Vasconcelos Xerez (2015, p. 195),

Daí se dizer que a coerência da ordem penal se mostra comprometida quando para o crime com bem jurídico mais relevante para a construção de uma sociedade justa e igualitária se confere menos rigor do que para as infrações penais que destacam apenas os interesses patrimoniais de cada indivíduo, com pouca repercussão para a transformação social e para a dignidade de todos os cidadãos.

No entanto, para solucionar essa problemática, o que se está a defender aqui, como será explicado em maiores detalhes posteriormente, não é o endurecimento na tratativa dos crimes fiscais, mas apenas que o mesmo benefício de extinção da

punibilidade seja ampliado aos crimes de furto (e demais crimes patrimoniais comuns não violentos).

Tendo em vista as semelhanças entre os crimes de furto e contra a ordem tributária já abordadas, infere-se que a discriminação de tratamento evidenciada pode ser percebida em duas vertentes: a primeira pelo fato de os benefícios concedidos aos delitos fiscais não se estenderem a outros delitos patrimoniais comuns – o que evidencia a concessão de privilégios a um tipo de criminalidade dos poderosos; em outro sentido, a diferença se dá pelo fato de que apenas aqueles dotados de capacidade econômica para “comprar” sua liberdade é que são beneficiados pela extinção da punibilidade (FELDENS, 2002, p. 190). Conforme aduzem Costa e Azevedo (2011, *online*),

[...] assiste-se à absurda e irracional realidade do aprisionamento de autores de pequenos furtos que não façam jus aos benefícios da Lei nº 9.099/95 ou a outros – como à substituição da pena privativa de liberdade por multa ou pena restritiva de direitos ou, mesmo, ao *sursis* – por serem, por exemplo, reincidentes específicos, enquanto responsáveis por fraudes milionárias contam com a confortável possibilidade de nem mesmo serem processados, sendo-lhes garantida a extinção de sua punibilidade pela quitação do débito que tenham com a Fazenda Pública. E, frise-se, esse débito pode, inclusive, ser parcelado.

Sobre o assunto, Fabiano Lepre Marques (2012, p. 217) comenta:

Ora, por que o legislador contemplou com um benefício melhor aquelas condutas que atentam contra o interesse público e com um benefício pior as que atentam contra o interesse privado? Não faz sentido que o sonegador de tributos ao reparar o dano tenha a sua punibilidade extinta e um simples ladrão de supermercado tenha o direito apenas à redução de pena? [...] O legislador parece não ter ponderado o desvalor das condutas, e sim os agentes que podem praticá-las. Assim, deu direito a ambos, mas privilegiou o sonegador de tributos e elegeu como inimigo o pequeno furtador.

Nesse contexto, cabe apontar para como essa questão reflete a seletividade do Direito penal, que, em suma, consiste na concentração das sanções penais às condutas praticadas, mais comumente, por aqueles indivíduos pobres e marginalizados, de tal modo que sobre estes imputa o estereótipo de delinquentes – sempre reforçado, é claro, pelos meios de comunicação de massa.

O Direito Penal, como instrumento do discurso de (re)produção de poder, tende a privilegiar os interesses das classes sociais dominantes, imunizando

de sua intervenção condutas características de seus integrantes, e dirigindo o processo de criminalização para comportamentos típicos das camadas sociais subalternas, dos socialmente alijados e marginalizados. (BARATTA, 2002, p. 165)

À vista disso, tem-se que o benefício da extinção da punibilidade é concedido ao criminoso de colarinho branco, o qual porta elevado status social, bem como detém recursos financeiros suficientes para adquirir sua impunidade. Em contrapartida, ao criminoso comum – que, na esmagadora maioria das vezes, se trata de indivíduo pobre e marginalizado – são impostos empecilhos (como a imposição de que o dano seja reparado de forma integral e voluntária pelo agente) que, ainda que superados, não resultam na mesma benesse conferida aos criminosos da alta sociedade. Sendo assim,

Ao operar como um filtro, selecionando as pessoas mais vulneráveis ao poder punitivo, o sistema penal reproduz a desigualdade nas sociedades contemporâneas e contraria alguns de seus objetivos declarados e legitimados pelo discurso jurídico da igualdade, liberdade, bem-comum, etc. (BOLDT; KROHLING, 2010, p. 222)

Portanto, no que tange aos diferentes efeitos jurídicos decorrentes da reparação do dano para os crimes de furto e de sonegação fiscal, é inegável que se está em pauta mais uma das diversas situações em que o Estado legisla de maneira discriminatória, arbitrária e segregadora, assegurando privilégios descabidos às classes dominantes em detrimento daqueles que integram a base da pirâmide social, o que consiste em descarada ofensa ao princípio da isonomia em seu aspecto material.

### 3.2 PROPOSTA DE ALTERAÇÃO LEGISLATIVA

Conforme já exposto, é inegável a violação ao princípio da igualdade material, bem como a ausência de coerência da ordem jurídica, no que diz respeito ao benefício da extinção da punibilidade, previsto para o sonegador de impostos que quita a dívida tributária, não se aplicar ao agente do crime de furto que repara o dano provocado por sua conduta, haja vista que este, a depender do momento em que restituiu a *res furtiva*, será contemplado ou com a causa de redução de pena do artigo 16 do CP ou com a atenuante do artigo 65, III, “b” do CP.

A princípio, trabalhando dentro das nuances da legislação atual, propõe-se como solução para esta problemática seja reconhecida pela doutrina e pela jurisprudência pátrias a imperatividade da aplicação da extinção da punibilidade, em virtude da reparação do dano ao agente de crime de furto, por analogia *in bonam partem*.

Sobre o mecanismo da analogia, Luiz Regis Prado (2015, p. 158) explica que

Trata-se de procedimento não estritamente lógico formal, nele havendo sempre um componente axiológico. Tem-se, então, que sua natureza é quase lógica, pois que admite a passagem do particular (ou geral) para outro particular (ou geral), baseia-se em critérios valorativos e implica um ato de decisão. Repousa a analogia na exigência de tratamento igual para casos similares, vale dizer, fatos de natureza semelhante devem ser tratados da mesma maneira – *ubi eadem ratio, ibi eadem iuris dispositio*.

Por óbvio, opta-se pela aplicação da analogia no sentido de se estender o benefício da extinção da punibilidade ao furtador, e não de tratar mais rigorosamente o sonegador, até porque a analogia *in malam partem*, isto é, o emprego da analogia em desfavor do réu, é absolutamente proibida pelo Direito Penal.

Além disso, o posicionamento adotado é influenciado, também, pela tendência contemporânea do Direito Penal Mínimo, segundo a qual o direito penal deve ser a última *ratio legis*, sendo empregado apenas nas hipóteses em que os outros ramos do Direito não forem suficientes. Ou seja, acredita-se que o direito penal deve ser submetido a um processo de descriminalização e despenalização, de modo a reduzi-lo ao mínimo possível (SANTOS, 2007, p. 703) e reservá-lo, apenas, para regulação de violações extremamente gravosas aos interesses sociais.

Nesse sentido, por se tratarem os crimes de furto e de sonegação fiscal de condutas muito semelhantes, sendo ambas passíveis de reparação do dano pelo infrator, conforme já demonstrado anteriormente, entende-se que a regra da extinção da punibilidade, aplicável aos crimes contra a ordem tributária, deve ser estendida aos agentes de crime de furto que exercem a reparação do dano, mediante o uso de analogia *in bonam partem*.

Embora este não seja o mesmo entendimento prevalecente nos Tribunais brasileiros, como já demonstrado no item 2.2 deste estudo com a citação de julgado contrário ao emprego da analogia, deve-se destacar que, de acordo com Prado (2015, p. 159),

É quase pacífica a orientação favorável quanto ao emprego do argumento analógico em relação às normas penais não incriminadoras gerais (v.g., excludentes de ilicitude, culpabilidade, atenuantes). Aliás, Carrara já lecionava que as normas eximentes ou escusantes podiam ser estendidas, por analogia, de caso a caso, tendo sempre em conta que na dúvida aceita-se a doutrina mais benigna.

Logo, sendo a extinção da punibilidade mediante a reparação do dano benefício mais favorável ao agente do que a mera redução/atenuação da pena, conclui-se que aquela deve ser estendida ao furtador, quando este proceder a reparação do dano causado à vítima, por meio de analogia. Nesses mesmos termos, excepcionalmente, julgou a magistrada Fernanda Afonso (2013, p. 1646):

E, em se tratando de um Estado Social e Democrático de Direito, como o propugnado pela Constituição de 1988, em que vige um Direito Penal supostamente igualitário, é tarefa do magistrado contornar as seletividades e discriminações à luz dos princípios que o regem, em especial o princípio da isonomia. A correção dessa desigualdade no trato legal previsto para casos análogos pode ser feita por meio da aplicação da analogia *in bonam partem*, estendendo-se aos autores de delitos patrimoniais os benefícios previstos para os autores de crimes de sonegação fiscal.

Contudo, mesmo que se possa, com o emprego da analogia *in bonam partem* em sede judicial, “suprir”, de certo modo, essa questão da incoerência jurídica e da desigualdade material, pressupõe-se como inaceitável, para qualquer cidadão que preze pela plausabilidade e pela isonomia da justiça, a opção estatal pela concessão das benesses supracitadas aos autores dos crimes tributários em detrimento daqueles que cometem crime patrimonial comum sem agressão.

Sendo assim, já que (ainda) nos encontramos em um Estado Democrático de Direito, acredita-se que não há que se conformar com as leis que nos são impostas de maneira passiva e inerte, de modo que há que se superar a máxima “*dura lex sed lex*” (“a lei é dura, mas é a lei”, em tradução livre), pois, só assim, poderemos vislumbrar uma colaboração para a evolução e o aperfeiçoamento da ciência penal, a fim de que esta passe a atender mais precisamente aos anseios da sociedade. Afinal, como é o

Direito Penal o mais gravoso, por interferir incisivamente nos direitos fundamentais dos indivíduos, é inadmissível que este seja elaborado de maneira equivocada.

Nesse sentido, propõe-se um “reajuste” das normas em pauta, na sua previsão legislativa, no intuito de que passem a expressar um sistema jurídico harmônico e coerente, atento aos ideais de justiça e igualdade preconizados pela Constituição.

A alteração legal que se sugere parte da premissa de que, se a sonegação fiscal, para o legislador, é considerada crime cuja nocividade permite a extinção da punibilidade do agente mediante a reparação do dano causado, então, segundo apregoa o princípio da igualdade, é imperativo que a mesma benesse seja designada ao crime de furto e a todos os demais crimes patrimoniais não violentos.

Seguindo essa lógica, cabe esclarecer que a justificativa para a concessão de tal benesse aos crimes fiscais, a qualquer tempo e mesmo que o pagamento do débito tributário se dê de forma parcelada, está relacionada à priorização da arrecadação de tributos pelo Estado. Ou seja, nos crimes contra a ordem tributária, o Estado entendeu ser mais vantajoso incentivar o autor do delito a ressarcir os cofres públicos do que puni-lo. Segundo Rodrigo Sánchez Rios (2003, p. 144):

Não surpreende a prevalência de interesses arrecadatários – predomínio do critério político fiscal -, principalmente quando representantes do Poder Legislativo propõem uma maior efetividade da Lei n.º 8.137/90 (arts. 1.º e 2.º), ensejando como resultado do combate à sonegação fiscal o “aumento” das receitas públicas para solucionar problemas sociais muito mais complexos.

Sobre essa opção legislativa, João Marcello Araújo Junior (1995, p. 158-159) foi cirúrgico ao comentar que:

Uma das questões mais polêmicas em matéria de Direito Penal Fiscal foi enfrentada pela Proposta de maneira positiva. Trata-se do pagamento do tributo, empréstimo compulsório ou contribuição social, como causa de extinção da punibilidade. Quando tal causa especial de extinção do poder punitivo do Estado foi introduzida no Brasil, não poucas foram as vozes que se insurgiram contra a medida, por entendê-la enfraquecedora da repressão penal. A realidade das coisas e o amadurecimento revelou-nos, entretanto, que numa reforma penal que deseja ser quase minimalista e que não acredita na repressão como instrumento de combate à criminalidade, tal norma é extremamente salutar, pois em verdade, estamos diante de uma forma de despenalização absoluta, que atende inteiramente aos objetivos da Reforma. Não tem sentido, hoje, levarmos para a cadeia alguém que, descoberto na

fraude, pagou o que devia ao Fisco, com todos os acréscimos legais. Com o pagamento, o conflito fica solucionado, não se justificando mais a intervenção do magistério punitivo

A partir dessa colocação, depreende-se que a mesma lógica é cabível aos crimes patrimoniais não violentos: uma vez satisfeito o interesse da vítima de furto, que é a restituição ou o ressarcimento da coisa, a conduta criminosa perde o valor e, por isso, infere-se que poderia ser afastada a sanção penal. Ora, levando em conta que o crime não exprimiu qualquer tipo de violência ou ameaça, sequer se verifica, no furtador, periculosidade tamanha que justifique a restrição de sua liberdade, até porque ele não representa risco à segurança, seja do indivíduo, seja da coletividade.

Da mesma forma como é indiscutivelmente mais interessante ao Estado incentivar que lhe seja pago o tributo sonegado e, assim, assegurar a arrecadação do Erário, ao invés de processar criminalmente o sonegador – muitas vezes por anos e anos, sem conseguir sequer uma condenação – também a mesma situação pode ser do interesse da vítima de um furto, para a qual seria preferível, simplesmente, ver seu patrimônio restituído em vez de assistir o autor do delito sendo processado (NUCCI, 2013).

Por isso, respeitadas as suas peculiaridades e suas devidas proporções, propõe-se as seguintes alterações legislativas para o crime de furto, no intuito de conferir a este um tratamento mais razoável e proporcional quando comparado àquele conferido aos crimes fiscais.

Considerando que o crime previsto no art. 155 do CP não envolve qualquer tipo de violência ou grave ameaça e, ao contrário do crime tributário, atinge apenas o patrimônio particular, recomenda-se que ele passe a ser processado mediante ação penal pública condicionada à representação do ofendido. Isso porque, muitas vezes e por variados motivos, o bem furtado é considerado irrelevante para a vítima, que sequer sentirá a sua falta ou mesmo se dará conta dela. Sendo assim, não há razão para que o Estado empreenda esforços da Justiça, com dispêndio de tempo e de recursos financeiros, para processar um caso insignificante, que não traz quaisquer prejuízos à coletividade, tampouco foi tido como danoso pela própria vítima.

Além disso, verifica-se que a menor pena prevista para os crimes contra a ordem tributária, é de detenção de seis meses a dois anos, e multa (art. 2º da Lei 8.137/90), enquanto para o crime do art. 155, caput do CP é cominada pena de reclusão de um a quatro anos, e multa. Ponderando-se que o crime de furto é menos danoso do que o de sonegação fiscal, por lesar não o patrimônio público, mas o particular, entende-se que àquele deveria ser cominada pena igual ou inferior a deste. Propõe-se, então, uma adequação para que a pena atribuída ao crime de furto simples passe a ser de detenção, de três meses a dois anos, e multa, tornando-o assim infração de menor potencial ofensivo, sujeita ao procedimento dos juizados especiais criminais.

No mais, sugere-se que seja previsto, para o crime de furto, a possibilidade de o agente também ver extinta sua punibilidade, desde que repare, a qualquer tempo, o dano causado à vítima, seja com a restituição da *res furtiva*, seja com o ressarcimento do valor equivalente. Quanto ao ressarcimento, o pagamento à vista implicaria imediata extinção da punibilidade, enquanto o pagamento parcelado, assim como nos crimes fiscais, ensejaria a suspensão da pretensão punitiva e da prescrição, com a concessão de tal benesse após o pagamento da última parcela.

Desse modo, acredita-se que seria conferido um tratamento mais coerente, razoável, proporcional e, sobretudo, igualitário aos crimes de furto e de sonegação fiscal, principalmente no que diz respeito aos efeitos jurídicos da reparação do dano pelo agente.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Quanto aos objetivos deste trabalho, buscou-se investigar em que medida as diferenças no tratamento atribuído aos agentes de crimes patrimoniais cometidos sem violência ou grave ameaça e daqueles contra a ordem tributária, no que tange à reparação do dano pelo agente, violam o Princípio da Igualdade em seu aspecto material.

Como ponto de partida para a abordagem deste tema, o instituto da reparação do dano, de forma genérica, foi brevemente apresentado, com enfoque na sua presença dentro do âmbito penal. Nesta seara, fora evidenciada a necessidade de se repensar o caráter retributivo do sistema penal brasileiro, no sentido de se priorizar a efetiva resolução do conflito em detrimento da punição do infrator, e como o referido instituto, sob a perspectiva restaurativa, se configura como uma possível via para se alcançar esse objetivo, já que possui o potencial para reestabelecer o *status quo ante*.

Em seguida, foi apurado como se dá a reparação do dano nos contornos do instituto do arrependimento posterior, previsto no artigo 16 do Código Penal. Constatou-se que a aplicação desse dispositivo requer o preenchimento de alguns requisitos, quais sejam: (I) o crime deve ter sido cometido sem violência ou grave ameaça; (II) o dano deve ser reparado pelo agente de forma integral e (III) voluntária, (IV) antes do recebimento da denúncia.

Cumpridos tais requisitos, a redução da pena prevista no artigo 16 do CP será cabível, não se tratando este instituto de mera faculdade judicial. No entanto, essa redução se dará no limite legal de um a dois terços, sendo que o patamar será medido pelo juiz na razão de que, quanto maiores a celeridade e a espontaneidade empreendidas pelo agente ao proceder a reparação do dano, maior será a redução da sua pena. No mais, demonstrou-se que a política criminal extraída do instituto do arrependimento posterior visa, essencialmente, prestigiar mais a vítima do que o agente do crime, ao estimular que este repare os prejuízos causados e mitigue as consequências sofridas pelo ofendido.

Enquanto a reparação do dano antes do recebimento da denúncia enseja a redução da pena do infrator, verificou-se que, se realizada após este marco temporal, ao agente é conferido apenas o benefício da atenuação de sua pena, na forma do artigo 65, III, “b” do Código Penal.

Este dispositivo, por sua vez, se diferencia daquele previsto no artigo 16 em alguns aspectos: (I) não é pressuposto, para sua aplicação, que o crime tenha sido cometido sem violência ou grave ameaça; (II) exige-se a espontaneidade do agente, e não a voluntariedade e (III) é desnecessário que o dano seja reparado integralmente. Além disso, enquanto o artigo 16 fornece o limite de um a dois terços para a redução da pena, a atenuante do art. 65, III, “b” do CP faculta a determinação do *quantum* ao juiz. Porém, tem-se que as atenuantes, ao contrário das causas de redução penal, não podem conduzir à redução da pena abaixo do seu mínimo legal, *vide* Súmula 231 do STJ.

Perseguindo-se o propósito deste trabalho, pontuou-se algumas das características dos crimes de furto e de sonegação fiscal, assim como as principais semelhanças e distinções existentes entre os tipos. Destacou-se que as condutas perpetradas pelos agentes de ambos os crimes são muito semelhantes, haja vista se tratarem de lesão ao patrimônio alheio sem o emprego de violência ou grave ameaça. Por outro lado, estes crimes se diferenciam, precipuamente, em relação aos bens jurídicos tutelados por cada um – o crime fiscal lesa o patrimônio público e o furto lesa o patrimônio individual – e aos seus respectivos sujeitos ativos – a sonegação é mais comumente praticada por componente do topo da pirâmide social, enquanto o furto, geralmente, é cometido por aqueles que integram a sua base.

Fixadas tais premissas, evidenciou-se o tratamento conferido a cada um desses crimes em decorrência da reparação do dano pelo agente. Em suma, se o autor do crime de furto promove a reparação do dano antes que seja recebida a denúncia, será beneficiado com a redução penal do instituto do arrependimento posterior (art. 16 do CP); no entanto, se o dano for reparado após o início da fase processual, o infrator fará jus tão somente a atenuação penal do art. 65, III, “b” do CP. Já ao sonegador, por sua vez, é permitido que o pagamento da dívida tributária seja efetuado a qualquer tempo, inclusive mediante parcelamento, de modo que, uma vez quitado

integralmente o débito, é extinta a punibilidade do agente, na forma do artigo 9º, §2º da Lei 10.684/03.

Uma vez demonstrado que os efeitos jurídicos da reparação do dano são distintos para cada um dos crimes em apreço, fora analisado se essa diferenciação constitui violação ao princípio da isonomia em sua esfera material.

O princípio da igualdade está previsto no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal de 1988 e tem como finalidade impedir a concretização de privilégios e perseguições infundadas e, assim, propiciar ao ordenamento jurídico harmonia, coerência e o senso de justiça. Esse princípio se desdobra em duas esferas: a formal e a material, sendo esta segunda a elegida como panorama desta pesquisa.

Basicamente, a isonomia formal preconiza a igualdade perante a lei, isto é, que a aplicação das mesmas leis se dê forma unânime para todos. Já a isonomia material está mais atrelada não à aplicação da lei, mas ao seu conteúdo, determinando que aos iguais seja conferido tratamento igual e, aos desiguais, tratamento desigual, na medida de suas desigualdades. Contudo, embora a isonomia material possibilite a adoção de medida discriminatória, é imprescindível que esta seja sempre fundamentada e resguarde pertinência lógica com a realidade fática regulamentada.

A partir desses preceitos, aferiu-se que o tratamento distinto previsto para os crimes de furto e de sonegação fiscal, na hipótese de reparação do dano pelo agente, implica violação ao princípio da igualdade material, pois, diante da semelhança percebida entre as condutas analisadas, não se atestou razão plausível para que se justifique a discriminação prevista. Aliás, nem mesmo a principal diferença existente entre os tipos, que consiste no bem jurídico tutelado por cada um, estaria apto a justificar a concessão de benesse mais favorável ao sonegador, visto que o patrimônio público, tutelado pelo crime tributário, possui maior relevância do que o patrimônio particular, tutelado pelo crime de furto.

À vista disso, concluiu-se que essa discriminação infundada reflete a seletividade do Direito Penal, o qual tende a imunizar o criminoso de colarinho branco e concentrar

suas sanções mais severas naqueles crimes comumente praticados pela parcela pobre da população, a qual acaba sendo estigmatizada como delinquente.

Por fim, intentou-se oferecer uma solução à problemática. Nesse sentido, apresentou-se como proposta que, dentro das nuances da legislação penal vigente, seja aplicada analogia *in bonam partem*, para que se estenda ao agente do crime de furto a extinção da punibilidade mediante a reparação do dano, tal como previsto para os crimes fiscais. Vislumbrando-se uma reforma na legislação penal, fora sugerido que o crime do artigo 155, *caput* do CP seja processado por ação penal pública condicionada; tenha previsão de pena de detenção, de três meses a dois anos, e multa; além da possibilidade de que o agente tenha sua punibilidade extinta mediante a reparação integral do dano, a qualquer tempo.

Tudo isso visando-se sanar a constatada afronta ao princípio da igualdade material, de modo que, entre os respectivos tratamentos conferidos aos agentes do crime de furto e de sonegação fiscal, sejam asseguradas as devidas coerência, razoabilidade e proporcionalidade, a fim de que o ordenamento jurídico se disponha de maneira harmônica e justa.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, Fernanda. O direito por quem o faz. **Boletim IBCCRIM**. São Paulo, ano 21, n. 245, p. 1645-1649, abr. 2013. Disponível em: <<http://arquivo.ibccrim.org.br/site/boletim/pdfs/Juris245.pdf>> Acesso em: 08/11/2021.

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.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário: Crimes Contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência Social**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ARAÚJO JÚNIOR, João Marcello de. **Dos crimes contra a ordem econômica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

BARATTA, Alessandro. **Criminologia crítica e crítica do direito penal: introdução à sociologia do direito penal**. Tradução de Juarez Cirino dos Santos. 3. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2002

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. São Paulo, Saraiva, 1999.

BASTOS, Marcelo Lessa. “Arrependimento posterior” e extinção da punibilidade. **Revista da Faculdade de Direito de Campos**, Campos dos Goytacases, ano 2-3, n. 2-3, p. 535-542, 2001-2002.

BITENCOURT, Cezar Roberto, **Manual de direito penal: parte geral**, 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Exposição de Motivos nº 211, de 9 de maio de 1983 (Reforma da Parte Geral do Código Penal)**. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-2848-7-dezembro-1940-412868-exposicaodemotivos-148972-pe.html>> Acesso em: 09 set. 2021.

BRASIL. **Código Penal**. Vade Mecum Saraiva Compacto. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2018

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Vade Mecum Saraiva Compacto. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

BRASIL. **Lei nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm)> Acesso em: 10 set. 2021.

BRASIL. **Lei nº 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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm)> Acesso em: 10 set. 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003**. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/l10.684.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.684.htm)> Acesso em: 10 set. 2021.

BRASIL. **Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011**. Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei nº 12.255, de 15 de junho de 2010. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12382.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12382.htm)> Acesso em: 10 set. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 231**. A incidência da circunstância atenuante não pode conduzir à redução da pena abaixo do mínimo legal. DJ 15/10/1999. Disponível em: <[https://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011\\_17\\_capSumula231.pdf](https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011_17_capSumula231.pdf)>. Acesso em: 12 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial Nº 1168994-DF**, Relator Ministro Joel Ilan Paciornik. Julgado em 05/12/2017, DJe 15/12/2017. Quinta Turma. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201702343963&dt\\_publicacao=15/12/2017](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201702343963&dt_publicacao=15/12/2017)> Acesso em: 02 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus n. 362.478-SP**. Relator: Ministro Jorge Mussi. Brasília, j. 14 set. 2017. DJE 20 set. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/pagamento-tributo-sonegado-extingue.pdf>> Acesso em: 02 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Habeas Corpus n. 386.710-PR**. Relator: Ministro Rogerio Schietti Cruz. Brasília, j. 23 abr. 2019. DJE 30 abr. 2019. Disponível em: <  
[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201700185395&dt\\_publicacao=30/04/2019](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201700185395&dt_publicacao=30/04/2019)> Acesso em: 02 out. 2021.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, **Recurso Especial n. 711027-RS**. Relatora: Ministra Laurita Vaz. Brasília, j. 06 fev. 2007. DJ 12 mar. 2007. Disponível em: <  
<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8986290/recurso-especial-resp-711027-rs-2004-0178297-2>> Acesso em: 03 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 99.803-RJ**. Relator: Ministro Ellen Gracie. Brasília, j. 22 jun. 2010. Disponível em: <  
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=613000>> Acesso em: 02 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 128.245-SP**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, j. 23 ago. 2016. DJ 20 out. 2016. Disponível em: <  
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11898938>> Acesso em: 02 out. 2021

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Habeas Corpus n. 202.686-SC**. Relator: Ministro Roberto Barroso, j. 23 ago. 2021. DJe 30 ago. 2021. Disponível em: <  
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=756999464>> Acesso em: 03 out. 2021.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

BURKE, Anderson. **Vitimologia: Manual da Vítima Penal**. Salvador: JusPodivm, 2019.

CÂMARA, Guilherme Costa. **Programa de Política Criminal orientado para a vítima de crime**. 1. ed. São Paulo: Coimbra; Revista dos Tribunais, 2008.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal: Parte Geral: vol 1**. 14<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COSTA, Domingos Barroso da; AZEVEDO, Juarez Morais de. Sobre a constitucionalização do trato conferido aos delitos contra o patrimônio, cometidos sem violência ou grave ameaça: A proibição de excessos na intervenção penal sobre a liberdade e a aplicação do princípio da isonomia, considerados os benefícios garantidos na órbita dos crimes contra as ordens tributária e econômica (Lei nº 10.684/03). **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 3093, 20 dez. 2011. Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/20602> > Acesso em: 23 maio 2021.

COSTA JR., Paulo José da. **Comentários ao Código Penal**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CUNHA, Rogério Sanches. A reparação do dano, a extinção da punibilidade e a insignificância nos crimes patrimoniais. **Meu Site Jurídico**. 04 jan. 2019. Disponível em: <<https://meusitejuridico.editorajuspodivm.com.br/2019/01/04/reparacao-dano-extincao-da-punibilidade-e-insignificancia-nos-crimes-patrimoniais/>> Acesso em: 20 out. 2021.

FABRIZ, Daury César; DOMINGOS, Pedro Luiz de Andrade. **Interpretação axiológica dos crimes contra a ordem tributária com base nos interesses supraindividuais**. Derecho y Cambio Social. ano 11, n. 37, p. 1-15, 01 jul. 2014. Disponível em: < [https://www.derechoycambiosocial.com/revista037/INTERPRETACAO\\_AXIOLOGICA\\_DOS\\_CRIMES\\_CONTRA\\_A\\_ORDEM\\_TRIBUTARIA.pdf](https://www.derechoycambiosocial.com/revista037/INTERPRETACAO_AXIOLOGICA_DOS_CRIMES_CONTRA_A_ORDEM_TRIBUTARIA.pdf) > Acesso em: 20 out. 2021.

FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes de colarinho branco**: por uma relegitimação da atuação do ministério público: uma investigação à luz dos valores constitucionais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

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

GOMES, Luiz Flávio; EL TASSE, Adel. **Os crimes tributários e a extinção de punibilidade**. São Paulo, 2011. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2011-mar-17/coluna-lfg-crimes-tributarios-extincao-punibilidade>> Acesso em: 20 out. 2021.

GRECO, Rogério. **Código Penal Comentado**. 10 ed. Rio de Janeiro. Impetus. 2016.

GRECO, Rogério. **Direito Penal do Equilíbrio**: uma visão minimalista do direito penal. 5. ed. Niterói, RJ: Impetus, 2010.

HAVESLEY, José. Isonomia constitucional: igualdade formal versus igualdade material. **Revista ESMAFE**: Escola de Magistratura Federal da 5. Região, Recife, n. 7, p. 143-164, ago. 2004.

HUNGRIA, Nélon. **Comentários ao Código Penal**. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

KROHLING, A.; BOLDT, R. Libertando-se da opressão punitiva: contribuições da filosofia da libertação para a concretização de uma cultura dos direitos humanos. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, n. 7, p. 215-231, 16 dez. 2009.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

MARQUES, Fabiano Lepre. O direito à extinção da punibilidade pelo arrependimento posterior nos crimes contra o patrimônio à luz do direito enquanto integridade de Ronald Dworkin. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, n. 9, p. 211-228, 12 mar. 2012.

MASSON, Cleber. **Código Penal Comentado**. 2. ed, São Paulo: Editora Método, 2014.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do princípio da igualdade**. 3 ed. 7 tiragem. São Paulo: Malheiros, 1999.

MORAES, Alexandre de; SMANIO, Gianpaolo Poggio. **Legislação Penal Especial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis Penais e Processuais Comentadas**, 8. ed, Rio de Janeiro: Forense, 2013.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal**: parte geral: parte especial, 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

PAIVA, Wallton Pereira de Souza; NETO, Clarindo Epaminondas de Sá. Reparação do dano como terceira via de punibilidade. **Revista Jurídica da UFERSA**. v. 1, n. 2, p. 119-134, ago/dez 2017. Disponível em: <<https://periodicos.ufersa.edu.br/index.php/rejur/article/view/6956/pdf>> Acesso em: 28 set. 2021.

PAIVA, Wallton Pereira de Souza. Reparação do dano penal do direito brasileiro. **Revista Eletrônica Direito e Liberdade**, v. 17, 2015. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=b16238d06c7888ec>> Acesso em: 28 set. 2021.

PENIDO, Egberto de Almeida. Justiça Restaurativa: a arte do encontro. **Revista do Advogado**. São Paulo, n. 101, p. 23/28, dez. 2008.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro: Parte Geral e Parte Especial**. 14 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

SÁNCHEZ RÍOS, Rodrigo. **Das causas de extinção da punibilidade nos delitos econômicos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito penal: parte geral**. 2. ed. Curitiba: ICPC; Lumen Juris, 2007.

SILVA, Fernanda Duarte Lopes Lucas da. **Princípio constitucional da igualdade**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

SOUZA, Druno Tolentino de; CHAVES JUNIOR, Aírto. O direito penal como instrumento de coação para o pagamento de débitos tributários. **Revista Eletrônica de Iniciação Científica**. Itajaí, Centro de Ciências Sociais e Jurídicas da UNIVALI. v. 4, n. 4, p. 150-166, 2013. Disponível em: <[www.univali.br/ricc](http://www.univali.br/ricc) - ISSN 2236-5044> Acesso em: 17 out. 2021

WELZEL, Hans. **Direito Penal**. Tradução Afonso Celso Rezende. Campinas: Romana, 2003.

XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Extinção da punibilidade dos crimes tributários pelo pagamento: uma crítica à luz do estado democrático de direito e da teoria do bem jurídico**. 2015. 228 p. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza, 2015.

ZEHR, Howard. **Trocando as lentes: um novo foco sobre o crime e a justiça restaurativa**. São Paulo: Palas Athena, 2008. Disponível em: <https://www.amb.com.br/jr/docs/pdfestudo.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2021.

ZANELLA, Everton Luiz. **Proteção penal deficiente nos crimes contra a ordem tributária: necessidade de readequação do sistema punitivo para a efetiva**

implementação do Estado Democrático de Direito. 2009. 165 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.