



UNIVERSIDADE PRESIDENTE ANTÔNIO CARLOS

CURSO DE DIREITO

LÍLIAN CRISTINA GARCIA BARRETO

**A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM
TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA ISONOMIA.**

JUIZ DE FORA - MG

2017

LÍLIAN CRISTINA GARCIA BARRETO

**A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM
TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA ISONOMIA.**

Monografia de conclusão de curso apresentada ao curso de Direito da Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof.^a Luciana de Oliveira Zimmermann

JUIZ DE FORA – MG

2017

FOLHA DE APROVAÇÃO

Liliana Cristina Garcia Barreto

Aluno

A Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária e Princípios da Economia

Tema

Monografia de conclusão de Curso apresentada ao Curso de Direito, da Universidade Presidente Antônio Carlos / Juiz de Fora, como exigência para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

BANCA EXAMINADORA

[Assinatura]

Luciana Paes Braga

Bianca Stephen

Aprovada em 10 / 07 / 2017.

Ao meu porto seguro, meu forte, aos meus pais,
Leandro José Barreto e Rozeli Garcia Sobreira
Barreto

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, por tudo que tenho e por tudo que sou, por cada instante da minha vida, pois sei que “tudo posso naquele que me fortalece”.

Ao meu Pai, Leandro José Barreto e minha Mãe Rozeli Garcia Sobreira Barreto, por tudo aquilo que não conseguimos colocar no papel, por estarem sempre ao meu lado, apoiando minhas escolhas e por todo amor incondicional.

Minha irmã Leandra Garcia Barreto, por ser essa pessoa carinhosa, por me dar apoio, e sempre se colocar à disposição com esse sorriso e principalmente por ser a minha melhor amiga.

Aos meus amigos, que caminharam comigo nessa longa jornada.

A professora Luciana de Oliveira Zimmermann, por ter dedicado uma parte de seu tão disputado tempo à orientação desse trabalho, pela atenção dispensada em diversos momentos da escolha e posterior delimitação do tema, pelos conselhos, pelas respostas aos não sei quantos e-mails, pelas caminhadas no corredor. Por sua visão prática e seu jeito tranquilo, que tornaram essa pesquisa muito mais leve. Por não ter permitido que eu enlouquecesse e ter me dado a base necessária.

Aos professores, que com tanta dedicação me ensinaram e me tornaram mais forte.

Pois eu bem sei os planos que estou projetando para vós, diz o Senhor; planos de paz, e não de mal, para vos dar um futuro e uma esperança.

Jeremias 29:11

RESUMO

O referido trabalho, teve por objeto o estudo do pagamento como causa de extinção nos Crimes Contra a Ordem Tributária, ou seja, nos crimes de sonegação fiscal, apropriação indébita, sendo estes enquadrados como os Crimes do Colarinho Branco, a luz da dogmática Penal e Tributária, tendo como fundamento a evolução legislativa sobre o tema. Assim, apresentando o embate sobre a desigualdade mediante a aplicação do Princípio da isonomia, onde temos que perante a justiça comum, com a restituição se terá apenas a diminuição da pena, mas já na restituição nos crimes contra a ordem tributária, tem-se a extinção da punibilidade pelo pagamento integral da dívida, este podendo ser realizado a qualquer momento da ação penal.

Palavras-Chave: Princípio Isonomia. Inviolabilidade. Extinção da Punibilidade. Crimes Contra a Ordem Tributária

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
2 PRINCÍPIO DA ISONOMIA.....	10
3 NECESSIDADE DE INTERVENÇÃO PENAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	20
4 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	22
5 DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA.....	30
5.1 Crimes de Apropriação Indébita Tributária.....	35
6 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA FERE O PRINCÍPIO DA ISONOMIA?.....	41
7 CONCLUSÃO.....	48
REFERÊNCIAS.....	50

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho busca inicialmente analisar a evolução histórica legislativa e doutrinária sobre os crimes contra ordem tributária, apresentando ainda suas consequências e seus privilégios perante a esfera tributária e criminal.

Assim o Estado, no intuito de garantir o bem comum, acaba por necessitar de recursos financeiros. Estes recursos são aplicados de diferentes origens, dentre elas, a mais significativa é a arrecadação tributária, surgindo assim, a relação entre o fisco e o contribuinte.

Tem-se que a carga tributária brasileira é uma das mais elevadas. Contudo, os indivíduos acabam por praticar a sonegação fiscal, ou seja, deixa de pagar os tributos devidos, cometendo fraudes ou até mesmo incorre em uma apropriação indébita, assim deixando de repassar o valor.

As normas tributárias impõem obrigações, com seu cumprimento ocorre a redução do patrimônio do particular em favor do Estado. Mas se houver o descumprimento das obrigações tributárias os indivíduos estarão sujeitos às sanções atinentes.

Diante da intervenção penal no direito tributário, abre-se a discussão no tocante à extinção da punibilidade pelo pagamento ou parcelamento do crédito tributário, nos crimes contra ordem tributária, o que não se vislumbra em outros tipos penais que tem a mesma ação delitiva, no caso, apropriação indébita, trazendo, portanto, uma questão polêmica, visto que acaba por desrespeitar o princípio da isonomia.

Num primeiro momento, a doutrina e jurisprudência enumeram vários questionamentos, estando entre eles: o pagamento integral do crédito tributário extingue a punibilidade? Até quando pode se fazer o pagamento diante a ação penal? Esse pagamento fere ou não o princípio da isonomia?

O presente estudo visou analisar de forma crítica o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária, partindo-se de uma análise da doutrina, legal e jurisprudencial, consistindo, assim, em levantamentos bibliográficos baseados em materiais como livros, periódicos, leis e artigos.

Logo, este trabalho se divide em cinco capítulos, sendo que no primeiro capítulo busca-se a analisar e compreender o princípio da isonomia e toda a sua extensão.

Já no segundo capítulo, procurou-se abordar a necessidade da intervenção penal na matéria tributária, a fim de demonstrar a tipificação dos crimes contra ordem tributária e sua evolução

histórica, a fim de compreender o motivo de tratamento diverso dispensado a tais crimes, sendo estes crimes objeto de estudo no terceiro capítulo, bem como a sua inclusão nos chamados crimes do colarinho branco.

No quarto capítulo, foi analisado o crime de apropriação indébita e sua equivalência aos crimes contra ordem tributária. Sendo, que no quinto e último capítulo, foi analisado o instituto da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária frente aos demais crimes de apropriação indébita, realizando uma análise minuciosa sobre a legislação e sua forma histórica, a fim de, posteriormente, demonstrar suas falhas, problemas e privilégios, principalmente, confrontado com o princípio da isonomia.

2 PRINCÍPIO DA ISONOMIA

Salienta-se, primeiramente, que o Estado Democrático de Direito prescinde da igualdade, pois a vedação à concessão de privilégios descabidos e distinções infundadas, traz a isonomia como um norte a embasar o Estado na busca por mecanismos que possibilitem a redução das desigualdades sociais.

Sendo assim, o significado de isonomia é igualdade de todos perante a lei, consagrada pela Constituição Federal de 1988, no caput do artigo 5º, ao estabelecer que:

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, nos termos seguintes. (BRASIL, 1988).

E ainda, a previsão das normas programáticas da Constituição Federal de 1988, como um dos objetivos da República Federativa do Brasil estabelecido em seu artigo 3º, III, que é reduzir as desigualdades sociais e regionais, demonstra uma preocupação com a justiça social e sinaliza a busca por uma igualdade material.

Portanto, tem-se que o princípio da isonomia nos garante a igualdade, ou seja, um linear tratamento isonômico. Porém, deve-se buscar principalmente a igualdade material, visto que a lei deverá tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualem e não tão somente a busca a igualdade formal.

Segundo Eduardo Sabbag (2016, p. 148):

[...] quando o tratamento diferenciado, dispensado pelas normas jurídicas, guarda relação de pertinência lógica com a razão diferencial (motivo da atitude discriminatória), não há que se falar em afronta ao princípio de isonomia. Por outro lado, a adoção de um dado fator de discriminação, sem qualquer correspondência com a lógica racional de diferenciação, colocará em xeque a almejada ideia de igualdade.

Nas palavras do mestre constitucionalista José Afonso da Silva (2001, p. 214):

O direito de igualdade não tem merecido tantos discursos como a liberdade. [...] É que a igualdade constitui signo fundamental da democracia. Não admite privilégios e distinções que um regime simplesmente liberal consagra. Por isso é que a burguesia, cônica de seu privilégio de classe, jamais postulou um regime de igualdade tanto quanto reivindicou o de liberdade. É que um regime de igualdade contraria seus interesses e dá à liberdade sentido material que não se harmoniza com o domínio de classe em que assenta a democracia liberal burguesa.

A Constituição deu à Isonomia o valor de princípio, razão pela qual se deve, primeiramente, salientar que a expressão ‘princípios’ conforme a lição de Ivo Dantas (1995, p. 59) o significado da expressão ‘princípios’, estes que são categoria lógica e, tanto quanto possível, universal, muito embora não possamos esquecer que, antes de tudo, quando incorporados a um sistema jurídico-constitucional-positivo, refletem a própria estrutura ideológica do Estado, como tal, representativa dos valores consagrados por uma determinada sociedade.

Avigora-se ainda, no ensinamento de Celso Antônio Bandeira de Mello (2004, p.451), para o qual:

[...] princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento do princípio que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.

Algumas distinções são vedadas perante a Constituição Federal, sendo elas a origem, raça, cor, sexo, idade, estado civil e deficiência física, possuindo assim um rol meramente exemplificativo. Assim sendo proibido qualquer tipo de distinção, elas expressas ou não na Constituição Federal.

O princípio da isonomia enaltece de que todos devem ser iguais em questão de dignidade humana. Com isso, quer dizer que pode haver diferenciações, mas essas diferenciações devem ser feitas com justificativa razoável, proporcional, devendo estar sempre na busca de um bem maior.

Assim, tem um duplo objetivo, ou seja, primeiramente, oferecer a garantia individual contra perseguições e colocar fim ao favoritismo. Contudo, a isonomia poderá atingir uma determinada categoria de pessoas ou tão somente a um indivíduo, se visar um sujeito indeterminado ou indeterminável.

No que concerne, a Constituição Federal tem somente reconhecido a igualdade em se sentido jurídico-formal, ou seja, a igualdade perante a lei, conforme o que prescreve artigo 5º caput, este aqui já mencionado, no qual reforça, juntamente, com outras normas a igualdade e a busca da igualização dos desiguais, um grande exemplo disso é o inciso I deste mesmo artigo, onde nos apresenta que os homens e mulheres são igual em direitos e obrigações.

Pode-se notar que, a igualdade material é contida no artigo 7º XXX e XXXI da CF estas sendo as normas que proíbem destinações em certos fatores, são as vedações feitas pela norma.

A igualdade formal é aquela jurídica, assim sendo a igualdade perante a lei. Contudo é o tratamento isonômico de todos que estejam perante a mesma categoria, ou seja, as pessoas que se encontram na mesma situação deverão receber o mesmo tratamento, no entanto, não significa que todas as pessoas receberam o mesmo tratamento, e sim somente aquelas que estejam no mesmo patamar de igualdade. Isto é, para se tratar todos com igual respeito e consideração é necessário reconhecer que as pessoas são diferentes.

Com isso entende-se que é um princípio jurídico, onde, primeiramente, todas as pessoas devem ser tratadas de uma mesma forma. No entanto, de acordo com a situação pode haver um tratamento desigual, desde que essa desigualdade seja justificada por outro princípio constitucional.

Luís Pinto Ferreira (1983, p.770) esclarece que a igualdade formal:

[...] deve ser entendida como igualdade diante da lei vigente e da lei a ser feita, deve ser interpretada como um impedimento à legislação de privilégios de classe deve ser entendida como igualdade diante dos administradores e dos juízes”, é a igualdade perante a lei e a sociedade.

Expõe ainda Rocha (1990, p.36) ao posicionar que:

[...] esta interpretação da expressão iguais perante a lei propiciou situações observadas até a muito pouco tempo em que a igualdade jurídica convivía com a separação dos desiguados, vale dizer, havia tratamento igual para os igualados dentro de uma estrutura na qual se separavam os desiguados, inclusive territorial e socialmente. É o que se verificava nos Estados Unidos em que a igualdade não era considerada desrespeitada, até o advento do caso *Broen versus Board of Education*. Até o julgamento deste caso pela Suprema Corte norte-americana, entendia-se nos Estados Unidos da América que os negros não estavam sendo comprometidos em seu direito ao tratamento jurídico igual se, mantidos em escolas de negros, fossem ali tratados igualmente.

O ilustríssimo Moraes (2001, p.63) ainda nos ensina, que a desigualdade na lei se produz quando a norma distingue de forma não razoável ou arbitrária um tratamento específico a pessoas diversas. Para que as diferenciações normativas possam ser consideradas não discriminatórias, torna-se indispensável que exista uma justificativa objetiva e razoável, de acordo com critérios e juízos valorativos genericamente aceitos, cuja exigência deve aplicar-se em relação à finalidade e efeitos da medida considerada, devendo estar presente por isso uma razoável relação de proporcionalidade entre os meios empregados e finalidade perseguida, sempre em conformidade com os direitos e garantias constitucionalmente protegidos.

A sociedade em sua essência é desigual, visto que os indivíduos possuem cultura e criação diferentes. Diante disso, são necessárias leis que se adequam e que dêem tratamento desigual, como nos fundamenta que:

O princípio da igualdade interdita tratamento desuniforme às pessoas. Sem embargo, consoante se observou, o próprio da lei, sua função precípua, reside exata e precisamente em dispensar tratamentos desiguais. Isto é, as normas legais nada mais fazem que discriminar situações, à moda que as pessoas compreendidas em umas ou em outras vêm a ser acolhidas por regimes diferentes.

Donde, a algumas são deferidos determinados direitos e obrigações que não assistem a outras, por abrangidas em diversa categoria, regulada por diferente plexo de obrigações e direitos. (MELLO,2004, p.12)

Com efeito, o que a Lei Maior pretende com o princípio isonômico é impossibilitar tratamentos desiguais em situações injustificadas ou fortuitas. Para Celso Antônio Bandeira de Mello (2008, p.24), para não haver quebra da isonomia, tem-se que investigar o elemento tomado como fator de desigualação, verificando-se em seguida se há uma justificativa racional para o tratamento jurídico concedido em função da desigualdade proclamada. Por fim, deve-se analisar se a correlação lógica entre elemento discriminatório e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado estão afinados com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional. Apenas se conjugados estes três aspectos é possível analisar se há hostilidade ou não ao preceito isonômico.

Celso Antônio Bandeira de Mello (2008, p. 24) elenca, ainda, dois requisitos para que o fator de discriminação atenda ao princípio da isonomia:

- a) a lei não pode erigir em critério diferencial um traço tão específico que singularize no presente e definitivamente, de modo absoluto, um sujeito a ser colhido pelo regime peculiar;
- b) o traço diferencial adotado, necessariamente há de residir na pessoa, coisa ou situação a ser discriminada; ou seja: elemento algum que não exista nelas mesmas poderá servir de base para as sujeitá-las a regimes diferentes.

Tem-se que o princípio da igualdade formal permite que os indivíduos construam as oportunidades de crescimento, utilizando seus próprios meios, visto que todos nascem iguais, ou seja, dotados dos mesmos potenciais e condições.

Destarte quase todas as Constituições reconhecem somente o princípio da igualdade diante o seu aspecto formal, ou seja, uma igualdade perante o texto seco e frio da lei, inclusive a Constituição atual. Todavia, pode-se notar que o princípio somente possuirá a real aplicabilidade quando lhe for conferida uma igualdade material, baseada em ordenamentos reais e sólidos de concretização dos direitos conferidos nas normas legais.

Assim sendo, entende-se que deve haver um tratamento entre todos os indivíduos de forma semelhante, uniforme e global, do mesmo modo espera que sejam alcançados os direitos de oportunidades a todos, de forma igualitária.

Contudo, a igualdade material é um conjunto de direitos organizados pelo Estado juntamente com a sociedade, com o objetivo alcançar a diminuição de desigualdade e diferenças sociais, aquelas que não são naturais dos indivíduos em sociedade.

Canotilho (2003, p. 428, grifo do autor) nos apresenta a vasta ideia de que a igualdade material só se faz justa quando colocada com justificativa:

A fórmula o igual deve ser tratado igualmente e o desigual desigualmente não contém o critério material de um juízo de valor sobre a relação de igualdade (ou desigualdade). A questão da **igualdade justa** pode colocar-se nestes termos: o que nos leva a afirmar que uma lei trata dois indivíduos de uma forma igualmente justa? Qual o critério de valoração para a relação de igualdade? Uma possível resposta [...] reconduz-se à **proibição geral do arbítrio**: existe observância da igualdade quando indivíduos ou situações iguais não são arbitrariamente (proibição do arbítrio) tratados como desiguais. [...] Embora ainda hoje seja corrente (esta) associação do princípio da igualdade com o princípio da proibição do arbítrio, este princípio, como simples princípio de limite, será também insuficiente se não transportar já, no seu enunciado normativo-material, critérios possibilitadores da valoração das relações de igualdade ou desigualdade. Esta (é) a justificação de o princípio da proibição do livre arbítrio andar sempre ligado a um **fundamento material ou critério material objectivo**.

No entanto, tem-se a necessidade da igualdade material, visto que somente com esta ganhará efetividade nos demais direitos liberais. Diante disso, a isonomia, perante a lei, foi identificada por certo tempo como garantia concreta da liberdade, de forma que para possuir a isonomia efetivamente assegurada, bastaria a sua inclusão no rol dos direitos fundamentais. Assim, não passando de uma simples ficção, visto que não é colocada em prática a real igualdade, tendo que se valer da igualdade material.

Isto posto, para que se alcançasse a igualdade, deveria ter em consideração, não somente certas condições fáticas e econômicas, mas também certos comportamentos inevitáveis da convivência humana, é adaptar as desigualdades. Contudo, a mera proibição da discriminação não garantiria a igualdade efetiva. Daí surgiu o conceito de igualdade material, que já não era tão somente em sua concepção formalista, tendo agora consideradas a sua real existência de desigualdades, tratando de forma desigual aqueles que se desigualam, na medida de suas desigualdades.

Fernanda Lopes Lucas da Silva (2003, p. 42) nos leciona que a 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.

Contudo, Celso Antônio Bandeira de Mello (2003, p. 9-10) nos explica sobre o alcance do princípio da isonomia, sendo que este não se limita apenas a nivelar os indivíduos diante à norma posta, porque, assim, entende que a própria lei pode dispensar o tratamento equânime aos indivíduos, a fim de aplicar o princípio da isonomia, que se trata de preceito voltado tanto para o aplicador da lei bem como para o legislador.

Assevera, ainda que:

[...] a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilado pelos sistemas normativos vigentes. (MELLO, 2008, p. 10)

Todavia, inicialmente, o princípio da igualdade no Direito Penal é um desdobramento do princípio da isonomia/igualdade disposto no art. 5º, caput, da CF, sendo que esse princípio no Direito Penal é mais efetivo, visto que qualquer ato se torna nulo caso seja violado.

É válido destacar que o Brasil é signatário do Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos de Nova Iorque, Decreto nº 592, de 6 de Julho de 1992, que em seu artigo 14 convencionou a igualdade entre os indivíduos diante Tribunais e Cortes de Justiça:

O art. 14, § 1º, do Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos, estabelece que: Todas as pessoas são iguais perante os tribunais e as cortes de justiça. [...]

Tem-se a igualdade perante a lei, quando ela é aplicada a todos sem distinção, ou seja, sem atribuições de qualidades pessoais do indivíduo.

Ser igual perante a lei não significa apenas aplicação de leis iguais da lei. A lei, ela própria, deve tratar por igual todos os cidadãos. O princípio da igualdade dirige-se ao próprio legislador, vinculando-o à criação de um direito igual para todos os cidadãos. (CANOTILHO, 1993, p. 563)

No entanto, se todos seres humanos são iguais perante a lei e gozam dos mesmos direitos e deveres, esta lei deverá ser a mesma para todos, eis que seja para proteger ou para punir.

Para Fernando Capez (2008, p. 19):

As partes devem ter, em juízo, as mesmas oportunidades de fazer valer suas razões, e ser tratadas igualmente, na medida de suas igualdades, e desigualmente, na proporção de suas desigualdades. Na execução penal e no processo penal, o princípio sofre alguma atenuação pelo, também constitucional, princípio favor rei, postulado segundo o qual o interesse do acusado goza de alguma prevalência em contraste com a pretensão punitiva.

Sobre a definição do direito de igualdade material, este que faz ser possíveis tratamentos desiguais em determinadas situações empregadas, devendo ser observado no caso concreto, mesmo que tenham praticados fatos semelhantes, deverão ser considerados em sua desigualdade.

Paula Bajer Fernandes Martins da Costa (2001, p. 138) sustenta a efetividade social da norma de igualdade também no processo penal:

A igualdade está presente no processo penal, porque nele incide, como, aliás, em todos os campos do Direito, o art. 5º, caput, da Constituição da República; todos os homens têm igual direito à liberdade e à igualdade.

No que se refere à justiça penal, pode-se notar que este princípio é um dos mais inobservados diante à aplicação da lei penal, sendo ele muitas das vezes violado. É nítido, claro e cristalino que a aplicação da lei penal, principalmente no Brasil, é dirigida a um público alvo, sendo este os pobres e miseráveis.

Assim leciona Alessandro Baratta (2002, p. 165):

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.

Portanto, verifica-se uma seletividade aplicada no Direito Penal, uma vez que é notável que o princípio da igualdade muitas das vezes está deixando de ser observado, pois a todo instante, pode-se perceber que este princípio é violado e, de modo consequente, gera um sentimento de revolta e impunidade.

O preceito magno da igualdade, como tem sido assinalado, é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas, a própria edição dela assujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas. (MELLO, 2008, p. 9)

Contudo, vale ressaltar que outros doutrinadores seguem um entendimento que vai além, como no ensinamento de Alexandre de Moraes (2002, p. 65), que diz haver uma tríplice finalidade tal princípio, assim sendo, a limitação ao legislador; ao intérprete/autoridade pública e ao particular.

De acordo com Luciano Amaro (2006, p. 135):

Esse princípio implica, em primeiro lugar, que, diante da lei "x", toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas "diferentes" que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas. Até aí, o princípio da igualdade está dirigido ao aplicador da lei, significando que este não pode diferenciar as pessoas, para efeito de ora submetê-las, ora não, ao mandamento legal (assim como não se lhe faculta diversificá-las, para o fim de ora reconhecer-lhes, ora não, benefício outorgado pela lei). Em resumo, todos são iguais perante a lei.

Embora ocioso, cumpre lembrar que não pode haver discriminações quanto na aplicação da lei, bem como, cabe o legislador, ao ditar a lei não incorrer em discriminações, visando este princípio que é garantia do indivíduo, evitando-se, assim, as perseguições e acima de tudo o favoritismo.

É tormentosa a pesquisa sobre a legitimidade do critério de discrimine em que o legislador possa ter-se apoiado para ditar a norma diferenciada, quando ele não deflue, diretamente, de comando constitucional. Celso Antônio Bandeira de Mello, além de sublinhar a necessidade de uma correlação lógica entre o fator de discriminação e a desequiparação pretendida, registra ser imperioso que a razão invocada para dessemelhar seja pertinente com os valores resguardados pela Constituição (AMARO apud MACHADO, 2006, p. 136).

Portanto, conforme demonstrado acima, tem-se que no campo do Direito Penal a aplicação do princípio da isonomia há de ser entendida como a aplicação da sanção penal a todos quantos pratiquem o fato típico definido em lei como crime. Não é novidade, contudo, a opção que o sistema penal tem pelos mais pobres, submetendo-os muito mais às suas regras que os mais aquinhoados de bens materiais, discriminação esta, principalmente, vislumbrada nos crimes contra ordem tributária, que é a necessidade de intervenção penal em matéria tributária, que é objeto de estudo no próximo capítulo.

3 A NECESSIDADE DE INTERVENÇÃO PENAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

De forma breve, é importante salientar a necessidade que o Direito Penal tem em intervir no direito tributário, o que se verifica em razão de que o bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária é a receita tributária da Fazenda Pública, ou seja, bem público. Sendo que, não se deve compreender o bem jurídico tutelado nos aludidos crimes somente no sentido simplesmente patrimonialista (ou individualista), mas principalmente como bem jurídico supra individual, de cunho institucional, conforme nos ensina Luiz Regis Prado (2011, p.273).

Assim sendo, a ordem tributária como bem jurídico merece proteção do Direito Penal, visto que possui natureza supra individual, desta maneira, considerado bem pertencente à coletividade.

Portanto, aquele que sonega, apropriando-se do tributo, não atinge apenas o patrimônio público, mas também atinge a coletividade, pois o destino de tal bem apropriado é o empregado em gastos com as atividades estatais que visam, dentre outras, o desenvolvimento e o benefício de toda a sociedade.

Ao Direito Penal, nessa perspectiva, reserva-se uma missão de inquestionável relevância, voltada à conferência de especial proteção a essas objetividades que, alcançadas ao plano constitucional – circunstância a já denotar a sua essencialidade -, carregam consigo a nota da transindividualidade: os interesses coletivos e difusos, os quais, a partir de uma incorporação pelo sistema jurídico-penal, se habilitaram a ser categorizados, também, como bem coletivos e difusos. (FELDES, 2002, p. 31)

O Estado possui na arrecadação de tributos os principais recursos para se manter e, principalmente, disponibilizar à sociedade os serviços essenciais como a saúde, educação, segurança, dentre outros.

No entanto, para garantir a arrecadação tributária, o legislador tipificou como ilícito o ato de deixar de recolher tributo, e ainda, de forma específica, a contribuição social.

Destarte, o direito penal é considerado como uma última opção do sistema legislativo tributário, passando a ser 'prima ratio' ou 'última ratio', visto que a legislação tributária, como um todo, almeja compelir o contribuinte a satisfazer o fisco, ou seja, efetuar o pagamento do tributo devido, sendo esta uma orientação político-criminal.

O princípio da 'intervenção mínima', também conhecido como última ratio, orienta e limita o poder incriminador do Estado, preconizando que a criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para proteção de determinado bem jurídico. Se outras formas de sanção ou outros meios de controle social revelaram-se suficientes para a tutela desse bem, a sua criminalização é inadequada e não recomendável. Se para o restabelecimento da ordem jurídica violada forem suficientes medidas civis ou administrativas, são estas que devem ser empregadas e não as penas. Por isso, o Direito Penal deve ser a última ratio, isto é, deve atuar somente quando os demais ramos de direito revelam-se incapazes de dar a tutela devida a bens relevantes na vida do indivíduo e da própria sociedade. (Bittencourt, 1995, p. 32)

A doutrina sugere para que haja penalização para crimes tributários somente quando ocorrer falsidade ideológica ou documental, assim, não incidindo sanção penal nos casos de mero inadimplemento tributário, caso haja pagamento integral do montante devido.

Bianchini (2002, p. 29), explica o que pode ser ingeridas na categoria de crime, assim discorre:

[...] somente podem ser ingeridas à categoria de crime, condutas que, efetivamente, obstruam o satisfatório conviver da sociedade. Desta forma, o princípio da intervenção mínima 'pode significar tanto a abstenção do direito penal de intervir em certas situações (seja em função do bem jurídico atingido, seja pela maneira com que veio a ser atacado) - o que lhe dá o traço fragmentário - como também a sua utilização em termos de último argumento. Neste caso o sistema punitivo é chamado a interceder de forma subsidiária. Somente quando não haja outros instrumentos de controle social (que vão do direito administrativo à família) eficazes.

Portanto, a intervenção penal no direito tributário possui relevância, visto que, considerando a alta importância do bem jurídico tutelado e a ofensa a esse bem, torna a intervenção penal imprescindível.

4 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Inicialmente, incube adentrar na evolução histórica dos crimes contra a ordem tributária no ordenamento jurídico brasileiro. Tem-se, portanto, que durante o período colonial, o Brasil era regido de acordo com as ordenações Filipinas, onde havia delitos que de forma indireta protegiam o interesse público diante o recolhimento dos tributos, essas ordenações Filipinas surgiram como resultado do domínio Castelhana e das ordenações Manuelinas, que possuíam leis extravagantes, sendo ambas trazidas de Portugal e, estrutura jurídica das ordenações Afonsinas, sendo tais ordenamentos jurídicos adequados à realidade brasileira da época que era instituída sempre de forma que melhor favorecesse ao Reino. E havia a incriminação de delitos que, indiretamente, protegiam o interesse público quanto ao regular recolhimento dos tributos.

Assim, aquele que cometesse, naquela época, crimes fiscais ou crimes contra a ordem tributária, teria uma sanção puramente pecuniária e material, ou seja, perderia todos seus bens, sendo que, a metade seria daquele que denunciasse e a outra metade seria destinada ao Reino.

A evolução histórica a ser trabalhada foi exposta pelo professor Luiz Régis Prado (2007, p.354), contudo, eis que no transcorrer evolucionar das legislações, surge a primeira menção de delito fiscal, ocorreu no Código Criminal do Império de 1830, editado após a Proclamação da Independência do Brasil, que, em seu art. 1º, consagrava o princípio da legalidade em matéria penal e como uma das inovações, apresentou a distinção entre o contrabando e o descaminho, que eram concebidos como crimes semelhantes.

Tratava no art. 177, Título VI dos ‘Crimes contra o Thesouro Público e propriedade pública’, com dicção do português arcaico, sobre contrabando:

Art. 177- Importar ou exportar gêneros ou mercadorias proibidas; ou não pagar os direitos dos que são permitidos, na sua importação ou exportação.
Penas - perda das mercadorias ou gêneros, e de multa igual à metade do valor delles.

Já o Código Penal Republicano - Decreto nº 847 de 1890, Livro II, no seu Título VII, Dos Crimes Contra a Fazenda Pública, qualificava o crime de contrabando em seu art. 265 (PRADO, 2007, p.354) da seguinte forma:

Art. 265 Importar ou exportar, gêneros ou mercadorias proibidas; evitar no todo ou em parte o pagamento dos direitos e impostos estabelecidos sobre a entrada, saída e consumo de mercadorias, e por qualquer modo iludir ou defraudar esse pagamento. (BRASIL,1990)

Vale dizer que o Código Penal de 1941, não aponta nenhum capítulo destinado em específico a estabelecer sanções àqueles que praticam crimes contra a ordem tributária, porém, qualquer das condutas praticadas que se resultar nesses crimes, poderá ser enquadrada em outros dispositivos do referido Código.

O Código Penal Brasileiro de 1941 não se preocupou com a proteção dos bens jurídicos correlacionados à ordem econômica tributária, sendo mantida apenas as figuras penais que implicam a repercussão fiscal.

Todavia, começou a se tornar complexa as relações tributárias e os ilícitos tributários começaram a surgir, o que se fez necessária a reunião dos tipos penais em leis especiais para reger sobre o assunto.

Em 1964, foi promulgada a Lei n. 4.357, que dispôs em seu art. 11, a figura da apropriação indébita pelo não recolhimento, entre as penalidades de devedores dos impostos federais. Contudo, a mesma não tratava sobre sonegação fiscal, o que fez com que, em 1965, fosse promulgada a Lei que definia o referido crime.

Assim, iniciou-se o combate à sonegação fiscal, possuindo a Lei n. 4.729/65 compilado todas as condutas típicas relacionadas com o não recolhimento de tributos.

O art. 1º da Lei n. 4.729/65, constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. (Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969)

Destarte, essa Lei possuía a pretensão de intimidar os contribuintes que sonegavam tributos. Entretanto, a norma possuía várias condutas tipificadas que poderiam ser enquadradas no Código Penal, mas contudo a o Código Penal impunha penas mais graves, assim a Lei causava certo privilégio àqueles que praticam os crimes de sonegação.

Assim sendo, anos após, encontra-se disciplinados os crimes contra a ordem tributária na Lei 8.137/90, esta que revogou tacitamente a antiga lei dos crimes de Sonegação Fiscal Lei esta 4.729/65, e também veio a definir os delitos contra a Ordem Econômica e as relações de Consumo.

De acordo com artigo 1º da Lei 8.137/90 constitui crime contra a ordem tributária aqueles que:

Art. 1.º 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 à 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. (grifo nosso)

Nota-se que o artigo 1.º os tipos elencados são de resultado, sendo punidos com reclusão de 2 a 5 anos e multa, assim sendo inviável a suspensão condicional do processo, salvo no caso de tentativa, dado que a pena mínima é de 2 anos. Porém é viável a suspensão condicional da pena. É possível a suspensão condicional da pena, vez que já tenha a sido fixada a pena mínima pelo Juiz.

Nos termos dos artigos 43 a 47 do Código Penal. É possível a substituição da pena privativa por alternativa (restritivas de direito).

Assim consiste a conduta do agente suprimir ou reduzir tributo bem como contribuição social ou qualquer outro acessório, diante as condutas descritas no incisos dos artigos 1º e 2º. O dolo, ou seja, a intenção do agente, constitui elemento subjetivo do tipo penal, devendo ser necessário para configurar crime o não pagamento. Caso não seja provada essa intenção, não se vale dizer em crime contra a ordem tributária, pois necessariamente deverá possuir o elemento subjetivo que integra o tipo penal, sendo assim o dolo.

Ainda constitui crime contra a ordem tributária aqueles que:

Art. 2.º 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.

Art. 3.º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I - **extraviar** livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II - **exigir, solicitar** ou **receber**, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente.

Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

III - **patrocinar**, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público.

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

No que tange ao artigo 2.º, sendo a pena mínima de seis meses de detenção, não há impedimento à suspensão condicional do processo.

Hugo de Brito Machado (2004) leciona a relevância da qualificação jurídica adequada diante o inciso II do art. 2º.

É sabido que o crime, salvo disposição legal em sentido contrário, somente se configura quando presente o dolo. Relevante, portanto, é a questão de saber qual a qualificação jurídica adequada para a conduta descrita no inciso II do art. 2º., da Lei n. 8.137/90, tendo-se em vista que o deixar de recolher pode resultar:

- a) do propósito puro e simples de não pagar o tributo, tendo o contribuinte condição de fazê-lo normalmente, sem qualquer prejuízo para suas atividades normais, ou então,
- b) da absoluta impossibilidade material de fazer o pagamento, à míngua de recursos financeiros, e finalmente,
- c) de decisão do contribuinte de utilizar os recursos de que dispõe para efetuar outros pagamentos, indispensáveis para que sua empresa continue em atividade.

E ainda:

[...] o que não é razoável é equiparar-se a conduta daquele que deixa de pagar em razão de dificuldades financeiras que colocam em risco a continuidade da empresa, à daquele que deixa de pagar movido apenas pela ganância. (MACHADO, 2014)

Já no que concerne aos crimes funcionais contidos no artigo 3º, o ‘sursis processual’ é cabível no inciso III, este que será punido com reclusão de 1 a 4 anos.

Ocorrerá a consumação dos crimes tributários quando o agente, suprimir ou reduzir tributo ou qualquer acessório.

Não constituirá crime contra a ordem tributária de acordo a Súmula Vinculante nº 24 do STF:

Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

A consumação dos crimes acima identificados, dependerá do lançamento definitivo do crédito fiscal. No entanto, jamais será punido a título de culpa os crimes contra a ordem tributária, pois necessariamente exige o elemento subjetivo, assim sendo o dolo, vale-se dizer ainda que este não é o único elemento necessário para a configuração do crime contra a ordem tributária.

Portanto, é necessário que o tributo seja exigível, vez que o tributo tem natureza jurídica de obrigação prevista em lei. A exigibilidade deve estar expressa, não podendo contrariar a Constituição Federal e a lei complementar que a disciplina

Deve-se entender por lançamento definitivo, segundo Sacha Calmon (2006, p. 755-756):

[...] o ato de lançamento contra o qual não caiba recurso do contribuinte nem recurso ex officio (por faltar previsão, por ter faltado o seu exercício ou por consumação dos recursos cabíveis).

Quando ocorre o evento previsto no tipo penal teremos os crimes materiais ou de resultado, assim sendo, a lei exige que ocorra o resultado que fora pretendido pelo agente, para que ocorra a consumação, é a lesão de fato do bem tutelado.

Já os crimes formais são aqueles que não é necessário que aconteça o resultado, para que ocorra a sua consumação, assim, o legislador não exige a produção do resultado para que o crime se consuma.

Assim sendo, somente haverá a consumação dos crimes contra a ordem tributária, se efetuar supressão ou redução de determinado tributo, ou seja, não ocorra supressão ou redução de evasão por meio das condutas citadas nos incisos I a V do artigo 1º da Lei 8.137/90, não haverá crime contra a ordem tributária.

Contudo, vale-se utilizarmos o entendimento de Paulo José da Costa Júnior (1995, p. 100), que nos explica:

[...] nos crimes contra a ordem tributária prevista na Lei nº 8.137, o núcleo do crime é suprimir ou reduzir tributos com a intenção de causar um dano ao erário público. Trata-se, portanto, de um crime de resultado que participa da subespécie dos crimes de dano.

Destarte, configurará em crime material, a conduta do contribuinte, que suprimir ou reduzir tributos, causando lesão ao Erário.

No entanto, o parágrafo único do artigo 1º da referida lei, uma hipótese de crime formal, pois basta que seja desrespeitada a exigência da autoridade para que ocorra a consumação, o que ocorre, por exemplo, com a expiração do prazo legal, independentemente do resultado. Isso também ocorre nos crimes previstos no artigo 2º, incisos I, III e V.

Mas de outra forma, os incisos II e IV do artigo supracitado exige a ocorrência do resultado para que seja concretizado como crime, ou seja, ocorrer dano ao patrimônio público e desvio da destinação da verba recebida pelo agente.

Assim, vale adentrar, aos chamados Crimes do Colarinho Branco ou ‘White Collar Crime’, surgindo em 1940, e foram conceituados pelo doutrinador e criminólogo Edwin Sutherland em seu artigo ‘White Collar Criminality’, durante a ‘American Sociological Society’.

Os crimes do colarinho branco, são os crimes cometidos por pessoas de alta classe, ou seja, aqueles que possuem um status de respeitabilidade e que possui elevado estatuto social. Assim sendo, os seus agentes se adequam a uma categoria especial de criminosos nos crimes do colarinho branco, visto que possuem funções privilegiadas para praticarem os crimes e tirar vantagem em seu proveito.

O crime ganhou a denominação de colarinho branco por se tratar de crimes praticados por pessoas de alto escalão, assim estes, possuindo trajes engravatados, que em sua maioria trata-se de grandes empresários, banqueiros, políticos entre outros.

Assim, o crime foi regulamentado pela lei no 7.492/86 chamada de Lei dos Crimes de Colarinho Branco, foi criada com a finalidade de alcançar administradores e diretores de instituições financeiras, no entanto, com o passar tempo, a lei foi ampliada para atingir a qualquer indivíduo que efetue lesão contra ordem econômica.

A conduta do agente, não atinge apenas os negócios entre as empresas e instituições pública, mas também irá atingir a credibilidade do sistema financeiro, gerando uma grande falta de segurança estatal.

Com a evolução econômica e política tem-se que várias condutas podem ser entendidas como crimes do colarinho branco, pois são vastas as suas espécies, pode-se ser citado como exemplos a sonegação, o descaminho, a apropriação indébita, bem como outros.

Embora haja muitas espécies dos crimes do colarinho branco, serão abordadas algumas de suas espécies, em mais específico, os crimes contra a ordem tributária, assim esse ponto de vista ficará mais visível nos tópicos subsequentes.

5 DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA

De acordo com o Código Penal Brasileiro, temos cinco crimes elencados no capítulo V do Título II da Parte Especial, onde dispõe sobre a apropriação indébita, crimes estes: apropriação indébita (art. 168, caput); apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, acrescentado pela Lei 9.983/2000); apropriação de coisa havida por erro, caso fortuito ou força da natureza (art. 169, caput); apropriação de tesouro (art. 169, parágrafo único, inc. I); e por fim apropriação de coisa achada (art. 169, parágrafo único, inc. II). Onde será destacado a apropriação indébita do artigo 168 caput e 168-A.

Dispõe o art. 168 do Código Penal: “Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção”, ou seja, é a existência de quebra de confiança, assim sendo a entrega voluntária da vítima do bem ao agente, que posteriormente encontrar-se-á na posse e detenção do mesmo onde se inverte o “animus domines” (ânimo de ser dono) do bem entregue, atuando como seu legítimo proprietário.

Tem-se que a objetividade jurídica é o patrimônio objetivando a tutela à propriedade.

Assim sendo, apenas coisas móveis podem ser o objeto material do a crime de apropriação indébita.

Fernando Capez (2012, p. 539, grifo do autor) nos explica o porquê o dinheiro pode ser apropriado indebitamente.

O dinheiro pode ser apropriado? Nos termos do art. 85 do Código Civil brasileiro, “são fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade”. As coisas fungíveis dadas em depósito ou em empréstimo, com obrigação de restituição da mesma espécie, qualidade e quantidade, não podem ser objeto material de apropriação indébita. Nesses casos, há transferência de domínio, de acordo com os arts. 645 e 587 do mesmo estatuto, que tratam, respectivamente, do depósito irregular e do mútuo. É por isso que não existe crime de apropriação indébita, uma vez que o tipo penal exige que a coisa seja alheia (...). Entretanto, na hipótese em que o bem fungível, no caso o dinheiro, é confiado a alguém, pelo proprietário, para ser entregue a terceiro, como no caso do caixeiro-viajante ou de algum cobrador, pode ocorrer a apropriação indébita.

Pode-se dizer por coisas fungíveis que:

Para Damásio E. de Jesus, as coisas fungíveis dadas em depósito ou em empréstimo, com obrigação de restituição da mesma espécie, qualidade e quantidade, não podem ser objeto material, pois nesses casos há **transferência de domínio**, de acordo com os arts. 586 e 645 do Código Civil, que tratam, respectivamente, do mútuo 448 e do depósito irregular. São suas palavras:

Nos termos do art. 586, “o mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade”. E o art. 587 determina: “Este empréstimo transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário, por cuja conta correm todos os riscos dela desde a tradição”. O art. 645 reza: “O depósito de coisas fungíveis, em que o depositário se obrigue a restituir objetos do mesmo gênero, qualidade e quantidade, regula-se pelo disposto acerca do mútuo”. Assim, no depósito de coisas fungíveis, existe transferência de domínio. É por isso que não existe crime de apropriação indébita, uma vez que o tipo exige que a coisa seja alheia. (MASSON apud DAMÁSIO, 2015, p. 448-449, grifo do autor)

Para o STF é possível a apropriação de coisas infungíveis, assim sendo, é imprescindível que o objeto material da apropriação indébita possua um valor significativo, sendo ele irrelevante, poderá incidir o princípio da insignificância, que exclui a tipicidade penal.

Tem-se como núcleo do tipo o verbo apropriar-se, ou seja, ter para si coisa alheia, assim é imprescindível apropriação, é o agente legitimamente exercer a posse ou a detenção da coisa, e após comportar-se como se dono fosse. Assim neste momento se configura a apropriação indébita.

Fernando Capez (2012, p 570) nos exemplifica:

[...] há a lícita transferência da posse ou detenção do bem para o agente pelo proprietário. O agente, por sua vez, estando de boa-fé, recebe o bem sem a intenção de apoderar-se dele. Até aqui nenhum crime ocorre. A conduta passa a ter conotação criminosa no momento em que o agente passa a dispor da coisa como se dono fosse.

Vale dizer que não se pode conter condutas de violência ou fraude por parte do agente para que consiga a posse ou a detenção da coisa, pois se caracterizar contra a vontade do proprietário, caracterizar-se-á outra figura criminosa, como estelionato, roubo etc.

Inerente à distinção entre posse ou detenção do continente e do conteúdo e seus efeitos quanto à tipicidade do fato praticado (furto ou apropriação indébita), tem-se que para Cleber Masson apud Nelson Hungria (2015, p. 450):

(...) alguém é incumbido de transportar um cofre forte fechado contendo valores e, no caminho, arromba o cofre, apropriando-se dos valores. O crime a reconhecer é o de furto (qualificado pelo arrombamento), porque, se o agente tinha a livre disponibilidade de fato do cofre, não a tinha em relação aos valores, cuja apreensão teve de conquistar mediante violência contra o cofre. A posse ou detenção do continente, entregue cerrado, não importa posse ou detenção do conteúdo. Para que se apresentasse a apropriação indébita, seria preciso que o cofre tivesse sido entregue aberto, isto é, que o dominus tivesse ensejado, voluntária e conscientemente, a disponibilidade física dos valores por parte do transportador

Uma das formas de execução da apropriação indébita é a falta de restituição do bem ou a recusa em devolver. Mas terá que observar o dolo do agente. Nesse sentido leciona Noronha que a não restituição e a recusa em devolver são atos que corporificam o delito, mas que devem ser examinados com o dolo do agente, que é o de apropriar-se. (Fernando Capez apud Noronha, 2012, p. 542)

Será sujeito ativo qualquer pessoa que tenha posse ou detenha licitamente coisa móvel alheia e posteriormente age como se dono fosse.

Fernando Capez (2012, p. 543) nos explica sobre os funcionários públicos:

Se o sujeito ativo for funcionário público e apropriar-se de qualquer bem móvel, público ou particular, de que tem a posse em razão do cargo, responderá pelo crime de peculato-apropriação (CP, art. 312, caput). Contudo, se o bem particular não estiver sob a guarda ou custódia da administração e o funcionário público dele se apropriar, responderá por apropriação indébita.

Já o sujeito passivo é a pessoa que suporta o prejuízo causado pela conduta criminosa, seja ela pessoa física ou jurídica.

O crime de apropriação indébita não se admite culpa, assim tendo como elemento subjetivo o dolo.

A doutrina e a jurisprudência majoritárias sustentam a necessidade de um especial fim de agir, consistente no ânimo de assenhoreamento definitivo (*animus rem sibi habendi*). Entendemos, contudo, que, nada obstante a necessidade de tal ânimo, não pode ser ele enquadrado como elemento subjetivo específico, pois a vontade de apossar-se de coisa pertencente a outrem está insita no verbo “apropriar-se”. Portanto, recaindo o dolo sobre o núcleo do tipo, é isto suficiente para o aperfeiçoamento da apropriação indébita. (Masson, 2015, p. 452)

Assim tem-se que na apropriação indébita o dolo é subsequente ou sucessivo, ou seja, primeiramente o agente recebe a posse ou detenção da coisa de boa-fé, contudo posteriormente decide dele se apropriar., invertendo seu ânimo em relação a coisa.

Dar-se a consumação no momento que o agente inverte seu ânimo com relação a coisa a ser apropriada, ou seja, aquele que era meramente detentor ou possuidor, passa a agir como se proprietário fosse, onde se acontece a lesão ao patrimônio alheio. Sendo assim constitui crime material.

Da mesma forma entende-se Cleber Masson (2015, p. 453):

O crime de apropriação indébita se consuma no momento em que o sujeito inverte seu ânimo em relação à coisa alheia móvel, isto é, de mero detentor ou possuidor (posse ou detenção de natureza precária), passa a se comportar como proprietário, daí resultando a lesão ao patrimônio alheio (**crime material**). Na linha de raciocínio do Superior Tribunal de Justiça: “O crime de apropriação indébita se consuma no momento em que o agente, livre e conscientemente, inverte o domínio da coisa que se encontra na sua posse, passando a dela dispor como se fosse o proprietário”. (Grifo do autor)

Ainda, Cleber Masson (2015, p. 453 e 454), sobre a apropriação indébita própria ou propriamente dita e a de negativa de restituição, dispõe que:

Na apropriação indébita **própria** ou **propriamente dita**, o crime se consuma com a prática de algum ato de disposição do bem, incompatível com a condição de possuidor ou detentor. Exemplo: “A” vende o bem de que legitimamente tinha a posse ou detenção. Já na apropriação indébita **negativa de restituição**, o delito se aperfeiçoa no instante em que o agente se recusa a devolver o objeto material a quem de direito. (grifo do autor)

A tentativa nos crimes de apropriação indébita possui uma controvérsia doutrinária, visto que se entende possível a tentativa no modo de apropriação indébita material. Contudo não seria possível a tentativa na hipótese de negativa de restituição.

Quanto ao ressarcimento nos crimes de apropriação indébita comum, não excluirá a tipicidade, ou seja, o agente incorrerá ao crime, porém poderá ter sua pena reduzida.

Para Fernando Capez (2012, p.445) o ressarcimento da coisa não exclui a tipicidade, assim, explica:

Ressarcimento do prejuízo antes e depois do oferecimento da denúncia. Efeitos. Em que pese alguns posicionamentos divergentes dos tribunais no tocante à exclusão ou não da tipicidade penal na hipótese em que o agente repara o prejuízo antes do oferecimento da denúncia, entendemos que no caso incide a regra do art. 16 do CP (arrepentimento posterior — causa geral de diminuição de pena, de 1/3 a 2/3). Na hipótese, não podemos falar em exclusão da tipicidade, uma vez que no momento em que o prejuízo foi ressarcido o crime já tinha se consumado. O dolo de apropriar-se da coisa não desaparece com o mero ressarcimento posterior do dano. Assim, acordos e avenças posteriores não podem dar o caráter de licitude a um fato delituoso. Nesse sentido, inclusive, firmou-se jurisprudência no Supremo Tribunal Federal. Se a reparação do dano ocorrer após o oferecimento da denúncia, incidirá a atenuante genérica prevista no art. 65, III, b, do CP.(grifo do autor)

E ainda a Jurisprudência do STJ no julgado de Habeas Corpus 19817 entende que:

O ressarcimento do prejuízo, após a consumação do delito de apropriação indébita, antes ou depois do recebimento da denúncia, não tem o condão de extinguir a punibilidade do agente, podendo incidir, apenas, como causa de diminuição de pena – na modalidade de arrepentimento posterior – ou circunstância atenuante. (Habeas Corpus nº 19817 – PE, 5ª Turma, Rel. Min. GILSON DIPP, j. 25/06/2002, D.J.U. de 02/09/2002) (BRASIL, 2002)

E ainda no Recurso Ordinário em Habeas Corpus do STJ 10436:

O ressarcimento do prejuízo, após a consumação do delito, mesmo que efetuado antes do inquérito policial, não tem o condão de excluir a punibilidade, podendo apenas fazer incidir, se for o caso, a causa de diminuição da pena prevista no artigo 16 do Código Penal. (Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 10436 – PR, 5ª Turma, Rel. Min. JOSÉ ARNALDO DA FONSECA, j. 12/06/2001, D.J.U. de 27/08/2001). (BRASIL, 2001)

A apropriação indébita possui duas formas de ser qualificada, a forma simples que está prevista no caput e a forma privilegiada esta por sua vez prevista no art. 170 c/c o art. 155, § 2º, do CP tendo essas como requisitos de acordo com Fernando Capez (2012, p. 547), a) que o criminoso seja primário; b) que a coisa seja de pequeno valor. Assim se tiver as circunstâncias legais, o Juiz estará obrigado à redução da pena de reclusão de 1/3 a 2/3 ou até mesmo substituí-la por detenção, ou aplicar apenas multa.

5.1 CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA

Inicialmente deve ser abordado que o direito penal e o direito tributário sempre estiveram muito próximos no ordenamento jurídico brasileiro, perante as leis e decretos.

Assim tem-se a punição criminal pelo não pagamento do tributo, como nos aponta os ensinamentos de Osvaldo Gianotti Antonelli (2009) que:

(...) basta verificar que em 1830, já existia previsão de punição criminal pelo não pagamento de impostos devidos em face da importação ou exportação de mercadorias no país.

E ainda:

Esta ligação entre as esferas criminal e tributária serviu como pano de fundo para inúmeras discussões concernentes aos crimes tributários. E em tempos de crise financeira, com as dívidas tributárias se acumulando dia a dia, oportuno se faz levantar discussão atual, que diz respeito ao contribuinte devedor. (Antonelli, Osvaldo Gianotti, 2009)

No entanto, a discussão de fato está centrada no aspecto atinente à não punição criminal dos contribuintes devedores, assim sendo em especial após a advento da Lei 10.684/03. A lei trouxe um novo viés ao estabelecer a não punição criminal do contribuinte em ocorrendo o pagamento integral do débito tributário junto ao Fisco, podendo este pagamento ocorrer a qualquer tempo.

Assim, por se tratar de norma mais benéfica para o acusado, deverá ser aplicada retroativamente a todos os casos em que houve pagamento do débito tributário e dos acessórios, ou seja, será aplicada também àqueles que já possuírem sentença, assim sendo, não importando qual fase procedimental em que tal pagamento foi feito.

Tem-se o entendimento jurisprudencial adotado pelo Supremo Tribunal Federal se direciona no sentido de adotar a lei mais benéfica, assim sendo, a Lei Federal nº 10.684/2003. Vejamos a ementa do julgado.

Agravo regimental no recurso extraordinário. Preliminar quanto à validade constitucional da atribuição e competência conferida ao relator para, monocraticamente, negar trânsito a recursos, pedidos ou ações, quando incabíveis, inviáveis ou contrários à jurisprudência desta Corte. Insustentabilidade da arguição. Questões de mérito: crime tributário. Pagamento do tributo e consequente extinção da punibilidade. Aplicação retroativa da Lei federal n. 10.684/2003. Precedentes da Corte. Agravo regimental não provido. 1. O art. 21, § 1.º, do Regimento Interno, expressamente dispõe estar incluída, na esfera de atribuições do relator, a competência para negar, monocraticamente, trânsito a recursos, pedidos ou ações, quando incabíveis, inviáveis, intempestivos, sem objeto ou que veiculem pretensão incompatível com a jurisprudência predominante, tendo o Plenário do Supremo Tribunal Federal declarado a validade constitucional deste dispositivo legal por ocasião do julgamento do Mandado de Injunção n. 375 (AgRg), relator Ministro Carlos Velloso, e Mandado de Segurança n. 22.626 (AgRg), relator Ministro Celso de Mello, acórdãos publicados na Revista Trimestral de Jurisprudência ns. 139, p. 53, e 168, p. 174-175, respectivamente. Preliminar rejeitada. 2. A novel legislação penal, que de qualquer modo beneficie o réu – *lex mitior* –, tem incidência retroativa para alcançar os processos em curso, à vista do disposto no art. 5.º, inciso XL, da Constituição Federal, devendo o juiz, em face dos termos do art. 61, caput, do Código de Processo Penal, aplicá-la em qualquer fase do processo e, se reconhecer extinta a punibilidade, há de declará-la e de deferir, *ex officio*, ordem de habeas corpus. 3. In casu, a Lei Federal n. 10.684/2003, ao se referir a casos dos crimes descritos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/90, dispôs expressamente em seu

parágrafo segundo sobre a extinção da punibilidade dos crimes acima referidos, quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, razão pela qual o Tribunal Regional Federal, ante a comprovação do pagamento do débito tributário pela pessoa jurídica a qual vinculados os agentes, declarou a extinção da punibilidade, o que está em consonância com a jurisprudência assente no Supremo Tribunal Federal: Habeas Corpus n. 81.828-0/RJ, redator para o acórdão Ministro Cezar Peluso, publicado no DJ de 27.02.2004, e Habeas Corpus n. 85.452, relator Ministro Eros Grau, julgado em 17.05.2005, iter alia. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 575071 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 05/02/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-038 DIVULG 26-02-2013 PUBLIC 27-02-2013) (BRASIL, 2013)

Em outras palavras, a Lei Federal nº. 10.684, de 30 de maio de 2003 deixou claramente expresso que não poderá haver punição criminal caso o contribuinte devedor efetue o pagamento integral da dívida, a qualquer tempo, ou seja, mesmo que o devedor esteja sendo processado criminalmente ou até mesmo que já tenha sido condenado criminalmente, devendo ser suspenso o processo, bem como a condenação.

A Lei Federal nº. 10.684/2003 tratou em seu artigo 9º e parágrafos, sobre as implicações que a adesão ao parcelamento especial traria na esfera penal.

Reza referido artigo e seus parágrafos que:

Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

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

§ 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. (BRASIL, 2003)

Portanto, Lei Federal nº. 10.684/2003 determinou, estar suspensa a pretensão punitiva do Estado enquanto a pessoa jurídica estiver incluída no regime de parcelamento. E ainda, após o pagamento integral do débito, extinta estará a punibilidade, acabando com qualquer possibilidade de punição por parte do Estado.

Com a Lei n. 10.684/2003, desapareceu a condição prevista pelo art. 34 da Lei n. 9.249/95, no sentido de que o pagamento deva ser feito antes do recebimento da denúncia (art. 9º, § 2º). A mesma lei resolveu também o problema da extinção da punibilidade nos casos de pagamento parcelado; consoante a disciplina fixada por esse artigo, a pretensão punitiva do Estado é suspensa pelo parcelamento (art. 9º, caput), ficando igualmente paralisado o curso da prescrição (art. 9º, § 1º). Também restou superada pelo mesmo dispositivo legal a disciplina sobre extinção da punibilidade do crime de “apropriação indébita previdenciária”, que, como visto acima, fora descrita noutros moldes. (AMARO, 2014, p. 333)

No mesmo sentido entende Cavalcante (2014, p. 804):

O pagamento do tributo, a qualquer tempo, extingue a punibilidade do crime tributário. Defende que o art. 9º da Lei n. 10.684/2003 não foi revogado e continua em vigor. Ao contrário das leis de ns. 11.941/2009 e 12.382/2011, a Lei n. 10.684/2003 trata de pagamento direto (e não de pagamento após parcelamento). Assim, o pagamento integral implica a extinção da punibilidade por força do §2º, do art. 9º da Lei n. 10.684/2003.

No entanto Andrade Filho (1995, p. 135) nos ensina que:

[...] as causas de extinção da punibilidade atuam como inibidoras da aplicação da sanção penal, extinguindo o direito que tem o Estado de aplicar punição quando da ocorrência de crime de qualquer natureza.

Sendo assim o artigo 9º da Lei n.º 10.684/2003 dá a possibilidade do contribuinte acusado que incorreu em crime fiscal, requerer a extinção de sua punibilidade, desde que efetue o pagamento integral do tributo devido. Contudo o simples parcelamento da dívida fiscal acarretará na suspensão do processo criminal até o fim do pagamento.

É interessante ressaltar que tal artigo pode ser aplicado tanto para pessoas físicas, bem como para dirigentes e sócios de pessoas jurídicas.

Neste sentido, atualmente, os devedores do fisco que são acusados de crimes fiscais, podem requerer a extinção da punibilidade, mesmo que já estejam condenados, pois, após a Lei n.º 10.684/2003, todas as dívidas tributárias sejam elas federais, estaduais ou municipais, anteriores

ou posteriores a lei, são passíveis de serem pagas integralmente ou parceladamente, com a consequente extinção da punibilidade.

Salienta-se que a norma tem como finalidade a estratégia política criminal, ou seja, o legislador prioriza o pagamento dos débitos para com fisco do que a sanção prevista no ordenamento jurídico.

No entanto, há uma crítica, no qual se questiona se é adequado o procedimento, visto que não é uma política de combate aos crimes contra a ordem tributária, pela vasta possibilidade de extinguir a punibilidade dos sonegadores e apropriadores.

Para o deslinde da questão, importante a transcrição da doutrina:

Para solucionar essa questão, foi editada a Lei 10.684, de 30 de maio de 2003, que trouxe algumas modificações em relação ao diploma legal anterior. Entre estas podem ser citadas a contida no art. 9.º, o qual dispõe que: 'É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento'. No parágrafo 1.º reitera-se a disposição no sentido de não correr a prescrição criminal durante o período de suspensão da pretensão punitiva. Contudo, o acréscimo mais importante constante dessa lei é o consubstanciado no parágrafo 2.º, o qual determina: 'Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios'. Desse modo, não existe mais razão para a divergência existente nos tribunais, em face do novo tratamento expressamente consignado pelo parágrafo 2.º do presente diploma legal. (PRADO, 2004, p. 428-429)

Com esse entendimento, corrobora a doutrina:

Em matéria de crime contra a ordem tributária, verifica-se que, na essência, o Estado não quer a punição do infrator, mas almeja receber o valor do tributo, mantendo o padrão satisfatório da arrecadação. Várias vezes, leis são editadas com o propósito de beneficiar aquele que sonegou tributo, total ou parcialmente, bem como quando buscou fazê-lo, mas não conseguiu. (NUCCI, 2008, p.946)

Sabe-se que quando o agente incorre em crime na área penal comum, terá ele sua pena reduzida no caso de restituição do bem, já nos crimes de apropriação indébita tem-se a extinção da

punibilidade, podendo este ressarcimento ser feito a qualquer momento. Portanto, nos fica a pergunta, será que a extinção da punibilidade tributária respeita o princípio da isonomia?

6 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA FERE O PRINCÍPIO DA ISONOMIA?

O instituto da extinção da punibilidade tem aplicação no artigo 107 do Código Penal, no entanto, o rol é meramente exemplificativo, assim coexistindo outras possibilidades de extinção da punibilidade, bem como na parte especial do código penal e legislações especiais, onde tem como destaque o pagamento integral do débito como uma das causas mais importante da extinção da punibilidade contido na lei 10.684, de 30 de maio de 2003.

O ilustríssimo Fernando Capez (2011, p. 558) conceitua a extinção da punibilidade da seguinte maneira:

São aquelas que extinguem o direito de punir do Estado. As causas extintivas de punibilidade são mencionadas no art. 107 CP. Esse rol legal não é taxativo, pois causas outras existem no CP e em legislação especial. Cita-se como exemplo o ressarcimento do dano. Que antes do trânsito em julgado da sentença, no delito de peculato culposo, extingue a punibilidade. [...]

É de suma importância mencionar que no direito brasileiro as penas passíveis para punição são as privativas de liberdade, restritivas de direito e as multas. Assim sendo, ocorrendo a prática de crime, surge a punibilidade, ou seja, quando o infrator pratica crime, tem-se o Estado o jus puniendi sendo este o direito de punir.

O Estado é o único que possui o direito de punir os infratores na esfera penal, sendo assim, só ele possui o jus puniendi, enquanto a lei não ser violada, tem sobre este direito absoluto, após a violação da lei o Estado possui a direito concreto do jus puniendi, podendo o Estado agora aplicar penas sobre a ação do infrator.

Contudo, pode ocorrer a extinção da pena durante o processo ou depois da condenação, podendo o próprio tipo legal ou o perdão que exclui a reprovabilidade do ato, porém no caso de restituição do bem lesado, terá apenas a diminuição da sua pena e não sua extinção, pois não exclui a tipicidade do fato.

Com isso tem-se o julgado:

Ementa: APELAÇÃO CRIMINAL - ARTIGOS 312 , § 1º , DO CÓDIGO PENAL - AUTORIA E MATERIALIDADE COMPROVADAS - **RESSARCIMENTO DO VALORAPROPRIADO ANTES DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA** - CAUSAS DE DIMINUIÇÃO E AUMENTO DE PENA PREVISTOS NOS ARTIGOS 16 E 71 DO CÓDIGO PENAL - REDUÇÃO DA PENA APLICADA - PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA - ARTIGOS 109 , VI , 110 , §§ 1º E 2º , TODOS DO CÓDIGO PENAL - APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDA. 1. Comprovadas autoria e materialidade delitivas, é de rigor a manutenção da sentença condenatória. 2. O **ressarcimento** do dano, embora não descaracterize o crime de peculato, deve ser levado em conta na dosimetria da pena, melhorando a situação do réu, como bem entendeu o Juízo a quo. Entretanto este, agindo acertadamente ao fixar a pena em seu grau mínimo, equivocou-se ao não obedecer as disposições do artigo 68 do Código Penal para fixá-la em definitivo. 3. A restituição do **valor** indevidamente **apropriado** afigura-se causa de diminuição de pena prevista no artigo 16 do Código Penal , fazendo com que a pena-base seja diminuída de 2/3, atingindo o montante de 08 (oito) meses de reclusão. [...]TRF-3 - ACR: 96529 SP 98.03.096529-8, Relator: JUIZ FAUSTO DE SANCTIS, Data de Julgamento: 10/04/2001, Data de Publicação: DJU DATA:15/06/2001 (BRASIL, 2001)

Tem-se que a reparação do dano no direito penal comum pode conferir ao autor do delito dois diferentes benefícios sendo o primeiro a diminuição obrigatória de pena, tudo a depender do lapso temporal transcorrido até a reparação, em segundo quando houver restituição do bem em sua integralidade ou não.

De acordo artigo 107 do Código Penal extingue-se a punibilidade, sendo este um rol meramente exemplificativo:

- Art. 107 - Extingue-se a punibilidade: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)
- I - pela morte do agente;
 - II - pela anistia, graça ou indulto;
 - III - pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso;
 - IV - pela prescrição, decadência ou preempção;
 - V - pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada;
 - VI - pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite;
 - VII - (Revogado pela Lei nº 11.106, de 2005)
 - VIII - (Revogado pela Lei nº 11.106, de 2005)
 - IX - pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.

Assim:

Algumas dessas causas resultam de acontecimentos naturais, como a morte; outras de fatos complexos, como a passagem do tempo e a inércia do titular do direito (prescrição, decadência, renúncia e preempção); outras, ainda, decorrem da vontade do Estado (indulto, anistia, graça, perdão judicial), da vontade do ofendido (renúncia e perdão) ou da vontade do agente (retratação, ressarcimento do dano, casamento com a ofendida); algumas se relacionam exclusivamente a ilícitos de ação privada; algumas podem alcançar todos os crimes (morte) ou somente alguns deles (ressarcimento do dano no peculato culposo e o perdão do ofendido). (DOTTI, 1999)

Portanto, quando o agente cometer apropriação indébita, furto comum é impossível fazer acordo de extinção da pena, mesmo havendo restituição do bem, o juiz se vê obrigado a aplicar a pena, poderá a justiça apenas reduzir o quantum da pena quando o réu for primário.

Portanto a extinção da punibilidade, perante o ensinamento ilustríssimo Guilherme Nucci (2016) é:

O desaparecimento da pretensão punitiva ou executória do Estado, em razão de específicos obstáculos previstos em lei, por razões de política criminal. Inexiste fundamento de ordem técnica para justificar a causa de extinção da punibilidade; todas decorrem de vontade política do próprio Estado, por meio do Legislativo, de impedir a punição ao crime que seria imposta pelo Poder Judiciário.

A pretensão punitiva desaparece por motivos previstos em lei, estes disposto no art. 107 CP, bem como em outros dispositivos.

Fernando Capez (2011, p.274) assim conceitua arrependimento posterior:

Causa de diminuição de pena que ocorre nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, em que o agente, voluntariamente, repara o dano ou restitui a coisa até o recebimento da denúncia ou queixa.

Para que sejam reconhecidos os privilégios nos crimes comuns, a lei exige que o agente infrator seja primário e que o objeto material da conduta possua pequeno valor, ou seja, valor financeiro não supere a um salário mínimo vigente à época dos fatos.

Sendo assim conclui Fernando Capez (2011, p.277):

Como a reparação do dano ou a restituição da coisa devem ser sempre 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.

Discorrendo sobre a questão, Rogério Greco (2015, p.337) assevera que:

Não há necessidade, portanto, que o próprio agente tenha tido a ideia de restituir a coisa ou reparar o dano para se beneficiar com a redução da pena. Pode acontecer que tenha sido convencido por terceira pessoa a restituir a coisa ou reparar o dano, sendo seu arrependimento considerado para efeitos de redução. Também será beneficiado com o arrependimento posterior aquele que, já tendo sido descoberto pela autoridade policial como o autor do delito de furto, devolve a res furtiva tão-somente com a finalidade de beneficiar-se com esse instituto.

Já nos crimes contra a ordem tributária é notável o tratamento diferenciado, ou seja, os privilégios possuídos por aqueles que apropriam, sonegam valores da ordem econômica.

Assim, dar-se-á o crime do colarinho branco aquele que atribui à criminalidade das classes altas é o crime cometido por uma pessoa de respeitabilidade, ou seja, de elevado estatuto social, por aquele que possui status socioeconômico, no curso de sua ocupação, e acaba por ocorrer a quebra da confiança.

Tem-se que a extinção da punibilidade, se trata de uma decisão política criminal que concede a não aplicação da sanção penal frente o pagamento integral da dívida tributária que originou o delito, mesmo com a ocorrência de um fato típico, ilícito e culpável.

O pagamento integral não é o único tipo de extinção do crédito tributário, existindo também a prescrição, decadência, compensação, transação, remissão, conversão de depósito em renda, pagamento antecipado e homologação do lançamento, decisão judicial passado em julgado entre outros.

De acordo com, o artigo 34 da Lei n. 9.249/95 o agente que realizar o pagamento do tributo e seus acessórios, antes do recebimento da denúncia, nos casos dos artigos 1.º e 2.º da Lei n. 8.137/90, verá extinta a sua punibilidade.

Salutar entendimento a respeito de tal norma é a do procurador da República Vitor Hugo Gomes da Cunha, pronunciando-se logo após a entrada em vigor do referido dispositivo legal:

[...] Esta norma, de duvidoso conteúdo moral e por isso de constitucionalidade questionável [...] A regra questionada, ferindo o princípio da igualdade, cria duas costas de criminosos, a primeira constituída pela grande maioria, em regra oriundos das camadas mais miseráveis da pirâmide social, aos quais a consequência do crime é o processo penal e o provável encarceramento, e, a segunda, formada por sonegadores fiscais, logicamente egressos da classe economicamente dominante, aos quais é concedida a oportunidade de, usando mais uma vez de seu poder econômico, pagar em dinheiro pela extinção de sua punibilidade [...]. Assim, estamos diante da seguinte situação: o ladrão de galinhas será processado e julgado pelo Estado mesmo que devolva à vítima um galinheiro inteiro, enquanto que o sonegador fiscal – que prejudicou com seu ato toda a sociedade, em especial a classe economicamente mais carente, sempre dependente da situação dos cofres públicos para ver implementada a ações assistenciais. (CUNHA apud Neusa Giron, 2008, p.55)

O artigo 34 da Lei 9.249/95 é um dos exemplos da ausência de caráter penalmente material às sanções impostas ao crime do colarinho branco, é a possibilidade de extinção da punibilidade nos crimes fiscais pelo pagamento do tributo.

Estabelecida foi, então, discussão acerca do pagamento parcelado. Assim, surgiram três correntes:

1.^a) predominante. Afirma que extinção da punibilidade só ocorrerá por meio do cumprimento integral do acordo estabelecido com o fisco, antes do recebimento da denúncia. Há vários precedentes no Supremo Tribunal Federal sobre a temática.

2.^a) é suficiente o acordo e o pagamento das primeiras parcelas. Nesse sentido, há algumas decisões do Superior Tribunal de Justiça.

3.^a) defende que o acordo com o fisco estabeleceria uma causa suspensiva para a aplicação da extinção da punibilidade. Caso todas as parcelas sejam pagas, extingue-se a punibilidade. Do contrário, será o agente responsabilizado penalmente.

Não deve ser olvidado que a Lei n. 9.964, de 10.04.2000, vinculou a extinção da punibilidade do agente ao pagamento integral do débito, o que reforça a tese adotada pelo Supremo Tribunal Federal (1.^a posição). (BRUTTI, 2006)

Temos ainda outras duas condutas presentes no nosso Código Penal que também constituem crimes tributários, além das condutas já mencionado sendo estes a apropriação indébita previdenciária (art. 168-A) e sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A). Sendo assim, todos os crimes contra a ordem financeira, terá a suspensão em caso de parcelamento e a extinção no caso de pagamento integral.

Nesse sentido ensina Guilherme de Souza Nucci (2008, p.947):

[...] Aquele que “subtrai” dinheiro pertencente ao fisco, pagando, mesmo após a consumação do crime, tem sua punibilidade extinta; outro qualquer que subtrair coisa alheia móvel (furto, art. 155, CP), ainda que devolva integralmente o que retirou da vítima, antes do oferecimento da denúncia, no máximo será beneficiado com a redução da pena (art. 16, CP), mas não com a extinção da punibilidade.

O problema aqui que se quer destacar é que onde está a aplicação do princípio da isonomia, quando na sonegação fiscal que é um crime contra o patrimônio público, pode ter sua punibilidade extinta com o simples pagamento realizado em qualquer fase que esteja o processo, até mesmo após a condenação. Todavia, nos crimes contra o patrimônio particular, como o furto e o estelionato, apropriação indébita, não possuem tal privilégio. Fica difícil imaginar que a lesão ao patrimônio particular deva ser tratada de forma mais rígida que a lesão ao patrimônio público, pela óbvia relevância deste.

Nitidamente, o legislador no Direito Penal concedeu garantias privilegiadas aos sonegadores, estes pertencentes basicamente à classe média e alta, são tratados de maneira diversa dos outros infratores, que devem sempre responder por seus atos. Sabe-se que na realidade do sistema penal brasileiro sempre foi assim, porém, agora, a lei a institucionalizou.

Como exemplo da afronta ao princípio da isonomia, tem-se o fato de que uma pessoa que furta um fardo de arroz, com valor aproximado a valor de R\$ 120,00 (cento e vinte reais), e posteriormente, por iniciativa própria restitui ao seu dono de origem, até o momento do recebimento da denúncia, terá apenas reduzida a sua pena que será de um a dois terços, porém se for após o recebimento, só terá direito a atenuação pena. Contudo, se um indivíduo de classe média a alta sonegar, um quantum de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), e restituí-lo, a qualquer tempo, sua punibilidade será totalmente extinta, caso o indivíduo resolva parcelar o valor sonegado, terá ele a condenação suspensa, ou seja, não pode ser executado.

Em síntese, as mais altas classes sociais, pessoas instruídas e tão socializadas ao ponto de sequer se sujeitarem aos efeitos ressocializadores da pena, não se veem estimuladas ao delito pela simples possibilidade de não serem submetidas à prisão. Somente os simples indivíduos da sociedade é que se mostram vulneráveis a isto.

Diante de tal constatação, fica a pergunta, o porquê do tratamento tão diferente? Sabe-se que os delitos são cometidos contra o mesmo bem jurídico, o patrimônio, sendo estes cometidos sem violência e grave ameaça à pessoa, por qual seria a razão que ambos não teriam o mesmo tratamento? E onde se encontra o princípio da igualdade? Seria a classe baixa mais perigosos que aqueles?

Acerca da política criminal entende-se que:

Não se compreende no atual sistema brasileiro, porquanto realmente inexplicável sobre o prisma técnico-jurídico, o motivo do tratamento diferenciado dado à criminalidade econômica, diga-se, de maior danosidade aos interesses coletivos do que os crimes de furto, apropriação indébita, estelionato e receptação definidos no Código Penal. Realmente, parece um tanto esdrúxulo reconhecer a pertinência e a legitimidade das causas extintivas do jus puniendi pelo pagamento do tributo ou recolhimento das contribuições previdenciárias, instituídas pelas leis n. 9249/95 e n 9983/00. (GOMES, apud FELTES, 2010)

Por fim, aquele que sonega ou apropria tributo ou dinheiro público é especial, pois não as ruínas, não está dentro da favela, muito pelo contrário, faz parte de um meio social de pessoas com poder, possuem grande quantidade de dinheiro, são os engravatados. Com sua aparência não representam perigo algum para a sociedade. Mas já aquele que furta, tem um histórico de criminalidade, em geral, de quem vive em áreas degradantes, sendo um grande perigo à sociedade, é aquele indivíduo que deve ser controlado através do Direito Penal, que merece toda a repressão do sistema criminal, para que não venha a perturbar a paz dos verdadeiros cidadãos de bem! Mas sabe-se que não é assim, todos deveriam ser tratados da mesma forma, visto que cometeram o mesmo verbo. Não se existe aqui o Princípio da Isonomia e sim apenas anseia a uma visão Política Criminal Liberal.

7 CONCLUSÃO

Pode-se observar que o presente estudo buscou analisar as características dos crimes contra a ordem tributária e suas espécies, para discutir acerca da possibilidade ou não da extinção da punibilidade mediante o pagamento integral do débito.

Assim, tem-se como maior motivação o desejo de entender, quais são os elementos e o ponto de vista jurídico para explicar quando um indivíduo comete crime de furto de um certo valor baixo, se aceita a denúncia e, posteriormente, ele se arrepende e restituir integralmente, obterá com isso apenas o benefício da redução da pena.

Já nos crimes contra a ordem tributária, ou seja, os crimes do colarinho branco quando praticados por indivíduos, estes que são de alta classe, quando restituídos obterá a extinção total de sua punibilidade, podendo, ainda, essa restituição ocorrer a qualquer momento do processo, até mesmo após a condenação.

Neste sentido, tem-se que a extinção da punibilidade conferida ao autor da ação delituosa, em razão do pagamento integral a qualquer tempo nos crimes contra a ordem tributária, foi uma grande estratégia político-jurídica do legislador.

Analisando as contradições do instituto da extinção da punibilidade, a evolução histórica dos crimes contra ordem tributária, considerado uma das espécies dos crimes do colarinho dourado, verifica-se a quebra do princípio da isonomia que está presente na nossa Constituição Federal.

Verifica-se que tal privilégio conferido aos crimes contra ordem tributária demonstra que o direito penal passa a proteger aqueles que possuem grande porte social, aqueles que possuem grande visão financeira, em detrimento dos autores de ações criminosas de mesmo núcleo de ação, no qual mais se constata a existência de indivíduos de classes menos favorecidas.

Contudo, foi discutido sobre o bem jurídico tutelado diante os crimes contra a ordem tributárias, bens estes de cunho patrimonial e funcional, ou seja, o bem protegido é o patrimônio do Erário e obtenção de recursos para a manutenção da saúde, educação, segurança, sucessivamente.

Pode-se concluir que a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária visa meramente aumentar a arrecadação tributária, porém, a longo prazo, perde-se esse efeito prático, já que a impunidade acaba por induzir mais contribuintes a sonegarem, apropriarem, ou seja, a praticar os crimes contra a ordem tributária.

Assim, o instituto zela pelo tratamento desigual, visto que opta pelo esquecimento da fraude quando ressarcido nos crimes contra a ordem tributária, como não ocorre no crime de furto., afrontando o princípio da isonomia, visto que a pratica pelos indivíduos se dão pelo mesmo ato, porém tem diferentes bens jurídicos tutelados.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. Ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2006. Disponível em: <<https://thaisandrade.files.wordpress.com/2011/03/luciano-amaro-direito-tributario-brasileiro-12c2aa-ed-2006.pdf>> Acesso em: 04 abr 2017

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ANTONELI, Osvaldo Gianotti. **Ações Anulatórias em Caso de Débito Fiscal**. Revista Consultor Jurídico, 2009. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2009-fev-09/deposito-juizo-equivaler-pagamento-debito-tributario>> acesso em: 20 maio 2017

BIANCHINI, Alice. **Pressupostos materiais mínimos da tutela penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Lições de direito penal: parte geral**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995.

BRASIL. DECRETO- LEI. Nº 592, DE 6 DE JULHO DE 1992. **Atos Internacionais. Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0592.htm> Acesso em: 22 abr 2017.

_____ 1940 DECRETO –LEI Nº 2.848, DE 07 DE DEZEMBRO DE 1940. **Código Penal**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm> Acesso em: 04 abr 2017.

_____ 2003 LEI Nº 10.684, DE 30 DE MAIO DE 2003. **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>. Acesso em: 20 abr 2017.

_____ 1988- CONSTITUIÇÃO FEDERAL 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 01 abr 2017

_____ 2001- STJ - **RECURSO ORDINARIO EM HABEAS CORPUS**: RHC 10436 PR 2000/0091948-9. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/304114/recurso-ordinario-em-habeas-corpus-rhc-10436-pr-2000-0091948-9?ref=juris-tabs#!>>. Acesso em 23 Jun 2017.

_____ 2002- STJ - **HABEAS CORPUS: HC 19817 PE 2001/0193480-0**. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/286272/habeas-corpus-hc-19817-pe-2001-0193480-0>>. Acesso em 23 Jun 2017.

_____ 2013 - STF- ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-038 DIVULG 26-02-2013, Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000201126&base=baseAcordaos>> Acesso em: 23 abr 2017.

_____ 2001- TRF-3 - **APELAÇÃO CRIMINAL - 8150: ACR 96529 SP 98.03.096529-8** Disponível em: <<https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2094379/apelacao-criminal-8150-acr-96529-sp-9803096529-8>> acesso em: 23 abr 2017.

BRUTTI, Roger Spode. Crimes contra ordem tributária. Rio Grande, 2006, Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1465>. Acesso em: 20 mar 2017.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2003.

_____. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal: parte especial (arts 121 a 212)**. 12. ed. v.2. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Curso de direito penal: parte especial (arts 121 a 212)**. 12. ed. v.2. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Curso de direito penal: parte geral (arts 1. a 120)**. 15. ed., v.1, São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Curso de Direito Penal**, v.4. São Paulo: Saraiva, 2008

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. **Principais julgados do STF e do STJ comentados**. Manaus, ed. Dizer o direito, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COSTA, Paula Bajer Fernandes Martins da. **Igualdade no Direito Processual Penal Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995.

DANTAS, Ivo. **Princípios constitucionais e interpretação constitucional**. Lumen Juris, 1995.

DOTTI, René Ariel. **Direito Penal- Teoria Geral da Punibilidade**. Revista CEJ, v.3. 1999. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewArticle/177/339>> Acesso em: 19 mar 2017.

FELTES, André Gustavo. **As diferentes consequências da reparação do dano nos delitos econômicos e nos delitos patrimoniais comuns e a necessidade de uma padronização. Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 74, 2010. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7422>. Acesso em 20 mar 2017.

FELDENS, Luciano. **Tutela Penal de Interesses Difusos e Crimes do Colarinho Branco: por uma relegitimação da atuação do Ministério Público**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

FERREIRA, Luis Pinto. **Princípios Gerais Do Direito Constitucional Moderno**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

GRECO, Rogério. **Curso de direito penal-parte geral**. v.1. Rio de Janeiro: Impetus, 2015.

GIRON, Neusa. **Crimes do colarinho branco – Características do agente do crime e a (im)parcialidade na administração da justiça penal: uma abordagem à luz dos valores constitucionais**. Disponível em: <<https://goo.gl/Qho843>> Acesso em: 20 abr 2017.

JUSBRASIL. **Princípios Fundamentais do Direito Processual Penal – parte 03**. Disponível em: <<https://diegobayer.jusbrasil.com.br/artigos/121943165/principios-fundamentais-do-direito-processual-penal-parte-03>>. Acesso em 23 Jun 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Inexigibilidade de outra conduta nos crimes contra a ordem tributária**. 2004. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/10631-10631-1-PB.htm>>. Acesso em: 22 abr 2017.

MASSON, Cleber. **Direito penal esquematizado- Parte Especial**. 7.ed. v.2. rev. atual. São Paulo: Método Ltda., 2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2008.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. São Paulo: Atlas, 2001.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis penais e processuais penais comentadas**. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

_____. Conceito de extinção da punibilidade. 2016. Disponível em:
<<http://www.guilhermenucci.com.br/dicas/conceito-de-extincao-da-punibilidade>> . Acesso em:
24 maio 2017

PASSEI DIRETO. **Qual a diferença entre igualdade formal e material?** Disponível em:
<<https://www.passeidireto.com/pergunta/2808005/qual-a-diferenca-entre-igualdade-formal-e-material>>. Acesso em 23 jun 2017.

PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais, crime organizado**. 4. São Paulo, ed. Revista dos Tribunais, 2011.

_____. **Penal Econômico: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais**. 2. São Paulo, ed. Revista dos Tribunais. 2007

_____. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. **O princípio constitucional da igualdade**. Belo Horizonte: LÊ, 1990.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

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

VADE MECUM Método. **Legislação 2017**. 6.ed. rev. atual. ampl.. Rio de Janeiro: Forense: São Paulo: Método, 2017