

A REPARAÇÃO DO DANO NO DELITO DE ESTELIONATO COMO CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE: ESTUDO CRÍTICO A PARTIR DA ANÁLISE DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTOS NOS DELITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (LEI N. 8.137/90)

*Adriano Zampieri Calvo**

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 Delito de sonegação fiscal e delito de estelionato: dois delitos ontologicamente idênticos. 3 A extinção da punibilidade do crime fiscal em virtude do pagamento do tributo devido. 4 Da extinção da punibilidade no delito de estelionato em virtude da reparação do dano: por uma interpretação analógica da causa de extinção da punibilidade lei nos delitos tributários, em virtude do pagamento do débito fiscal e em defesa do princípio da igualdade; 4.1 Analogia; 4.2 Isonomia. 5 Questões diversas; 5.1. A tentativa; 5.2. Concurso de pessoas; 5.3 Quantas vezes o benefício da extinção da punibilidade em razão da reparação do dano pode ser aplicado? 6 Conclusão.

Palavras-chave: Bens jurídicos supra-individuais – A identidade do delito tributário e o delito de estelionato – Analogia – Princípio da isonomia – Reparação do dano – A possibilidade de extinção da punibilidade no delito de estelionato pela reparação do dano – tentativa – Concurso de pessoas.

Pode ser uma excelente política eliminar o estigma do crime numa grande proporção de casos, mas a questão relevante é por que a lei tem uma implementação diferenciada para os criminosos do colarinho branco em detrimento dos demais criminosos.¹

* Mestrando em Direito Penal pela Universidade Estadual de Maringá.

¹ SUTHERLAND, Edwin H. "Is White-Collar Crime Crime" in Gilbert Geis, Robert. F. Meier e Lawrence M. Salingier (eds) *White-Collar Crime: Classic and Contemporary Views*. New York: The Free Press (1995 [1945], p. 45 apud SILVA, Cristina Maria Suter et al.

1 INTRODUÇÃO

Segundo Luiz Regis Prado, “na atualidade, o postulado de que o delito constitui lesão ou perigo de lesão a um bem jurídico não encontra praticamente oposição, sendo quase um verdadeiro axioma – “princípio da exclusiva proteção de bens jurídicos.”²

Destacada a importância da noção de bem jurídico penal, cumpre observar que, em um primeiro momento, o direito penal tratou de tutelar os bens tradicionais (vida, integridade física, patrimônio, etc.).

Contudo, buscando preservar os fins estatuídos em um Estado de direito democrático e social, a proteção de bens jurídicos penais supra-individuais (meio ambiente, ordem econômica, consumidor, etc.) tornou-se imprescindível, na medida em que a novel tutela objetivou garantir os conhecidos direitos individuais, cumprindo a finalidade do Estado, que é não é outra senão o “bem comum.”

Diante deste contexto, surgiram recentes diplomas legislativos penais, abarcando bens jurídicos coletivos, efetivando os valores constantes na Constituição de 1988, e, desta maneira, legitimando a criação novos tipos penais, como a lei n. 8.137/90, que trata dos delitos contra a ordem tributária, econômica e do consumidor.

Todavia, o que se observa é que os autores de condutas que atingem os mencionados bens jurídicos supra-individuais³ sempre contaram com o beneplácito do Estado, seja no aspecto legislativo, com criação de inúmeros benefícios legais, seja no campo preventivo ou repressivo. Em palavras objetivas: não se busca, a contento, evitar a prática desta espécie de ilícitos, mas, acaso perpetrados, dificilmente existe repressão e, se existir, ainda há a possibilidade de aplicação das mais variadas benesses, redundando em um autêntico e injustificável tratamento privilegiado. Rotulam-se os autores desta categoria de delito como criminosos de colarinho branco.⁴

Artigo 83 da lei 9.430/96 e artigo 34 da lei 9.249/95: elementos para uma crítica ao direito tributário vigente. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 752, p. 406.

² PRADO, Luiz Regis, *Bem Jurídico-Penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996, p. 24.

³ A respeito da distinção entre bens jurídicos tradicionais e supra-individuais, tem-se que “reside, sem dúvida em seu caráter supra-individual e permanente, o que remete tanto à impossibilidade de identificação de uma vítima individualizável quanto a impossibilidade de precisar o momento da consumação dos ilícitos para não tornar a mencionar suas dimensões”, (CORACINI, Celso Eduardo Farias, Contexto e Conceito para o Direito Penal Econômico. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 829, 2004, p. 442).

⁴ Sobre o termo “colarinho branco”, confira-se MAÍLLO, Alfonso Serrano. A utilização (distorcida) dos delitos de colarinho branco nos paradigmas antiempíricos. Trad. Gilciane Allen Baretta. *Ciências Penais* – Revista da Associação Brasileira de Professores de Ciências Penais, São Paulo, n. 1, p. 80-112, 2004.

Principalmente na seara penal a estória se repete.⁵ Aqui, muito se discute se a intervenção penal é legítima. Eduardo Reale Ferrari, sustentando a punição das infrações contra o consumidor apenas no âmbito administrativo, assevera que “a sanção penal que resulte ineficiente, inidônea ou contraditória acarreta um ônus injustificável, resultando ilegítima diante do princípio da efetividade, sendo essencial no campo econômico eleger a via adequada que resguarde da melhor forma possível a ordem consumerista do País.”⁶ No mesmo sentido, Cezar Roberto Bitencourt, que defende a não flexibilização dos postulados do direito penal clássico para combater a moderna criminalidade, pugnando, todavia, pela adoção de um direito de intervenção, nos moldes propagados por Hassemer.⁷ Partindo-se da análise dos fins da pena, parte da doutrina sustenta que: “chega-se à fácil conclusão de que a retribuição, reparação ou possibilidade de reeducação do criminoso e a prevenção de crimes é o que norteia os fundamentos das penas. A pena sempre deve ter essa dupla função: reeducar o criminoso e a criar possibilidade de que ele não venha a delinquir. O réu de crime tributário não tem necessidade de qualquer reeducação.”⁸ Em opinião oposta, há aqueles que defendem que os criminosos dourados devem ser considerados mais perigosos do que os infratores comuns. Jorge de Figueiredo Dias chega a afirmar que “neste domínio cabe à pena de prisão, em vista nomeadamente de desencadear a transformações das

⁵ Como observa André Nabarrete Neto: “A experiência da justiça no campo dos crimes de sonegação fiscal, nos últimos trinta anos, revela que raramente alguém foi punido, os processos dificilmente chegam a seu termo e as leis a respeito são confusas, mal feitas e interpretadas com forte viés ideológico. Com isso, predomina a impunidade e generaliza-se a sonegação fiscal. São minhas impressões e conclusões decorrentes da análise dos fatos e de minha atividade como juiz federal em São Paulo. Elas não são verdadeiras nem falsas, mas expressões subjetivas da minha personalidade concreta”. (Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, 1997, p. 173).

⁶ FERRARI, Eduardo Reale. Direito Penal do Consumidor e Constituição Federal Brasileira, *Revista de Ciências Penais*, São Paulo, 2004, p. 284. Este mesmo autor, em *Legislação Penal Antitruste: Direito Penal Econômico e sua Acepção Constitucional*, sustenta somente a intervenção administrativa no âmbito da tutela do sistema financeiro (*Experiências do Direito*. Campinas, SP: Millennium, 2004).

⁷ BITENCOURT, Cezar Roberto. Princípios Garantistas e a Delinquência do Colarinho Branco. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, n. 11, 1995, p. 127. Confira-se, ainda, REALE JUNIOR, Miguel. Despenalização no Direito Penal Econômico: uma terceira via entre o crime e a infração administrativa? *Revista Brasileira Ciências Criminais*, São Paulo, n. 28, 1999).

⁸ NUNES, Vidal Serrano. A extinção da punibilidade nos crimes contra a organização tributária. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, p. 117. Ainda sobre os fins da pena, em uma análise geral, confira-se FERRARI, Eduardo Reale. *Medidas de segurança e Direito Penal no estado democrático de direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 47-69.

representações coletivas e da consciência comunitária face ao crime econômico”⁹. Com a mesma conclusão, porém, sob argumentos diferentes: “a tributação e a correspondente ordem tributária, como bem jurídico que são, devem continuar sendo objeto de controle penal pois ostentam potencial capacidade de promover e proporcionar a realização dos propósitos democráticos com vistas à fruição dos direitos individuais e sociais assegurados na Constituição, os quais constituem as necessidades reais dos indivíduos, ou seja, os chamados direitos humanos.”¹⁰

Sem embargo das divergências acima, o certo é que legislações penais que punem a criminalidade dourada existem, sendo que o presente estudo cingir-se-á ao estudo da reparação do dano como forma de extinção da punibilidade nos delitos previstos na lei n. 8.137/90 (Crimes contra a ordem tributária), e, com fundamento nos princípios constitucionais de garantia, através de uma análise comparativa, defenderá que a reparação do dano no delito de Estelionato (artigo 171, do Código Penal) é também causa extintiva da punibilidade.

Embora criticados os dispositivos que tratam da extinção da punibilidade nos delitos previstos nos artigos 1º e 2º da lei n. 8.137/90 (lei n. 9.249/95,¹¹ 9.964/2000 e 10.684/2003), demonstrar-se-á que o delito de sonegação fiscal, ontologicamente, não difere do delito de estelionato (defender-se-á que o delito fiscal é um delito de estelionato qualificado), de modo que, com supedâneo no argumento analógico e no princípio constitucional da Isonomia (artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal), a defesa da tese será desenvolvida, para, ao final, chegar à conclusão pretendida.

Ainda, serão abordados temas espinhosos como tentativa e concurso de agentes, quando confrontados com a reparação do dano nos delitos de sonegação fiscal e estelionato. Uma breve incursão será procedida no princípio da insignificância, além de serem tecidas considerações acerca de quantas vezes é possível ser aplicado o benefício da extinção da punibilidade, em razão do pagamento.

⁹ DIAS, Jorge de Figueiredo. *Breves considerações sobre o fundamento, o sentido e a aplicação das penas em Direito Penal Econômico*. Coimbra, 1985, p. 39.

¹⁰ BALTHAZAR, Ubaldo César; PALMEIRA, Marcos Rogério. *Temas de Direito Tributário*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001, p. 48-49.

¹¹ Segundo Douglas Fischer, ao comentar o restabelecimento de regra similar do que previa o artigo 14, da lei n. 8.137/90, anota que “a norma em voga, admitindo novamente a extinção da punibilidade quando o agente promover o pagamento dos valores sonegados, inclusive consecutórios, antes da denúncia, é, para se dizer o menos, imoral”. (Art. 34 da lei 9.249/95 – Parcelamento não é causa de extinção da punibilidade. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 809, 2003, p. 439).

2 DELITO DE SONEGAÇÃO FISCAL E DELITO DE ESTELIONATO: DOIS DELITOS ONTOLOGICAMENTE IDÊNTICOS

Desde já deve ficar assentado que o simples inadimplemento das obrigações tributárias não constitui delito previsto na lei n. 8.137/90 (artigos 1º. e 2º).¹²

No conceito de Fragoso: “o crime de sonegação fiscal consiste em fraudar o pagamento de tributos devidos, envolvendo necessariamente um ilícito fiscal. O ilícito penal constitui um *plus* em relação a este, mas não pode subsistir sem ele.”¹³

Como pontifica Eustáquio Nunes Silveira: “quando, porém, o contribuinte, ou, mais precisamente, o sujeito passivo da obrigação tributária, utiliza-se de meios fraudulentos ou enganosos para reduzir ou suprimir tributos, estamos diante de um crime contra a ordem tributária.”¹⁴

No mesmo sentido, Misabel Abreu Machado Derzi: “A desonestidade passível de incriminação não se apresenta pelo não pagamento do tributo, mas pelo engodo, embuste, pelo ludíbrio a que a Fazenda Pública é conduzida por meio dessas ações, dificultando-se, ou, às vezes, impossibilitando-se a descoberta do débito do contribuinte criminoso.”¹⁵

Luiz Regis Prado ensina que: “portanto, não é suficiente para a configuração do tipo a supressão ou redução do tributo, mas exige-se também que sejam consequência de um comportamento anterior fraudulento. Em geral, os delitos contra a ordem tributária têm com substrato a fraude ou a falsidade, a denominada *burla tributária ou fiscal*.”¹⁶

¹² Daí o equívoco de parte da doutrina, quando se defende que “o réu que deixa de pagar um tributo, seja por qual motivo for não representa nenhum perigo para a sociedade e também não tem nenhuma necessidade de ser reeducado, uma vez que as causas do crime que levaram o delinqüente tributário a praticar essa ação criminosa, são de natureza somente patrimonial”. (NUNES, Vidal Serrano, op. cit., p. 118).

¹³ Apud AZEVEDO, David Teixeira. A representação penal e os crimes tributários: reflexões sobre o art. 83 da lei 9.430/96. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 739, p. 476.

¹⁴ Crimes contra a ordem tributária: aspectos relevantes. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 813, 2003, p. 474. Este autor chega a enfatizar que o bem jurídico tutelado na lei n. 8072/90 não é somente o interesse da Fazenda Pública, atingindo a própria coletividade. Em virtude da necessidade da fraude, conclui que não se trata de mera prisão pro dívidas.

¹⁵ Alguns aspectos ainda controvertidos relativos aos delitos contra a ordem tributária. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, n. 31, 2000, p. 207.

¹⁶ *Direito Penal Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 411.

De igual pensamento Antônio Sérgio Altieri de Moraes Pitombo: “o mais relevante, aliás, é reconhecer a fraude como elemento do crime tributário, afinal a verdadeira diferença entre o corriqueiro débito tributário e a sonegação fiscal está na ocorrência, ou não, de um ardis destinado a levar o Fisco a erro.”¹⁷

Como claramente se evidencia, sem fraude não há que se falar em delito contra a ordem tributária. Daí o equívoco de se afirmar que o delito tributário criminaliza um mero inadimplemento fiscal, ensejando-se uma inconstitucional prisão por dívidas. Trata-se, todavia, de delito de dano.¹⁸

A esta altura, cumpre analisar se os delitos tipificados nos artigos 1º. e 2º. da lei n. 8.137/90 são materiais, formais ou de mera conduta.

Frisa-se que, do ponto de vista do resultado naturalístico, os delitos se classificam em materiais, formais e de mera conduta. No primeiro, o tipo penal faz referência expressa ao resultado naturalístico e a consumação exige a sua produção. Nos formais, embora exista a referência no tipo penal, para fins de consumação não se exige a ocorrência do resultado. Por fim, nos de mera conduta, o tipo penal não faz menção ao resultado, de modo a descrever, apenas, um comportamento positivo ou negativo.

Cláudio Fontelles sustenta que ambos os artigos tratam de infrações materiais: “ora, se ambas as infrações penais, tanto a do art. 1º. quanto a do art. 2º., esta por expressa remissão àquela, têm a mesma natureza, por óbvio não se lhes pode assentar natureza diversa, ao primeiro fazendo-o infração penal de resultado, e ao segundo, não.”¹⁹ No mesmo sentido, Aristides Junqueira, Giberto de Ulhôa, Celso Ribeiro Bastos e Hugo de Brito Machado e outros.²⁰ Rui Stoco, partidário da

¹⁷ PITOMBO, Antônio Sérgio Altieri. O que não nos ensinaram sobre crime tributário, *Boletim IBCCrim*, São Paulo, n. 147, 2005, p. 4.

¹⁸ Heloisa Estellita Salomão sustenta um tratamento diferenciado aos delitos econômicos, aduzindo que as técnicas legislativas na sua tipificação prefeririam o emprego de normas penais em branco, de tipos de perigo (concreto ou abstrato), de elementos normativos, de cláusulas gerais e da supressão de qualificadoras do elemento subjetivo do tipo (Tipicidade no Direito Penal econômico, *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 725, 1996, p. 413). Esta autora chega, inclusive, a defender um “questionamento dos tradicionais conceitos dogmáticos de ação, culpabilidade, e pena, com a sua reestruturação à luz das modernas demandas sociais, ‘pois se apenas uma das recentes formas delitivas indicassem a necessidade de adoção de mecanismos punitivos mais vulnerantes e incisivamente eficazes, já teríamos identificado um claro sintoma de que o sistema penal em seu conjunto estaria clamando pela aplicação de ‘meios de calibragem e ajuste’”.

¹⁹ A contribuição do crédito tributário não é condição objetiva de punibilidade aos delitos contra a ordem tributária. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 796, 2002, p. 493.

²⁰ MARTINS. *Crimes contra a ordem tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002

mesma opinião, conclui: “em outras palavras: a Lei 8.137/90 previu a caracterização do crime de sonegação fiscal quando o agente, através de qualquer das condutas (ou mais de uma delas) constantes dos incisos dos artigos 1º. e 2º, logra suprimir ou reduzir tributo.”²¹ Há, ainda, recentes precedentes jurisprudenciais neste diapasão: “Ementa. Recurso Especial. Penal. Crime contra a ordem tributária. Art. 1º, inciso V, parágrafo único, da Lei n. 8.137/90. Negativa de aplicabilidade à lei federal. Inocorrência. Infração de natureza material. Consumação com a efetiva supressão ou redução de tributos. Os crimes contra a ordem tributária apenas se consumam com a comprovação de supressão ou redução do imposto mediante as condutas elencadas nos arts. 1º. e 2º. e seus respectivos incisos da Lei 8.137/90. Inexistindo prejuízo ao erário, inexistente crime. Recurso desprovido.”²²

Alex Nunes de Figueiredo defende que o tipo penal previsto no artigo 1º é material, ao passo que o do artigo 2º. é formal: “Há uma distinção entre o art. 2º. da Lei 8.137/90. Enquanto o primeiro estabelece os crimes contra a ordem tributária nas modalidades de supressão e redução do tributo, com efetivo dano ao erário público, pois com a realização do tipo o Estado deixa de recolher o tributo, ou o recebe a menor, o segundo também define crimes contra a ordem tributária, só que desta vez disciplinando condutas que se caracterizam com a simples ação ou omissão do agente, prescindindo do resultado lesivo ao erário público.”²³

Ao discorrer sobre o art. 2º, da lei 8.137/90, Luiz Regis Prado realça que “as hipóteses aqui previstas são menos graves em relação às constantes no artigo 1º. Além disso, todos os delitos descritos nesse artigo são de mera conduta e referem-se às condutas ilícitas praticadas por ocasião do lançamento e conseqüente constituição do crédito tributário e do pagamento do tributo ou contribuição social, e não mais ao momento do nascimento da obrigação tributária.”²⁴

Por sue turno, existem autores que sustentam que o artigo 2º da mencionada lei trata de crime formal.²⁵

²¹ STOCO, Rui. *Crimes contra a ordem tributária: supressão ou redução de mais de um tributo mediante conduta única*, Temas de direito penal econômico. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 374.

²² Recurso Especial n. 705.281-MT, rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, 5ª. T, STJ, DJU de 1/8/05, p. 542.

²³ Os crimes materiais contra a ordem tributária e a ação penal respectiva. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 767, 1999, p. 482.

²⁴ PRADO, Luiz Regis, op. cit., p. 436. Este autor entende que a figura delituosa prevista no artigo 1º. da lei n. 8.137/90 é material.

²⁵ EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 149.

Sem embargo das divergências apontadas, assente-se que, sem fraude, não há tipificação de qualquer delito tributário (art. 1º. – aqui se exclui o delito previsto no parágrafo único - ou art. 2º). A despeito daqueles que defendem que o artigo 2º. é crime formal ou de mera conduta, porém, em virtude da extinção da punibilidade nos crimes tributários com o pagamento do tributo, este artigo (art. 2º), nas tipificações que são crimes meio para o artigo 1º, não mais subsistem (artigo 2º, inc. I) e a razão vem a seguir: deveras, se ressarcida a lesão ao erário é possível a extinção da punibilidade (pagamento do tributo devido), ficando impunível a falsidade, não faz sentido que ainda subsistam autonomamente as condutas tipificadas no artigo 2º. inc. I, da lei 8.137/90. Assim, não se afigura correta a interpretação de que “quando o agente praticar o crime definido no art. 1º, *caput*, na forma tentada, porque não atingiu o resultado consistente na evasão tributária, a conduta se subsumirá ao tipo do art. 2º, I”.²⁶, tendo em conta que é pacífico nos tribunais o entendimento de que se trata de constrangimento ilegal a persecução criminal do delito de falso, quando quitado o tributo devido.²⁷

É claro que a interpretação acima é passível de severas críticas. Porém, em virtude do ordenamento jurídico em vigência, em que o falso não é punido, outro não deve ser o entendimento.²⁸

Desta forma, sendo a fraude um dos elementos de tipicidade do delito fiscal, deverão, ainda, fazerem-se presentes: o benefício patrimonial do contribuinte e o dano ao erário (anota-se que as hipóteses de tentativa serão analisadas adiante).

Tais elementos são, de igual forma, requisitos de tipicidade para o delito de estelionato (art. 171, CP), eis que “a conduta do estelionato consiste no emprego de meio fraudulento para conseguir vantagem econômica ilícita. A fraude pode consistir em artifício, que é a utilização de uma aparato que modifica, aparentemente, o aspecto material da coisa

²⁶ EISELE, Andreas, op. cit., p.148.

²⁷ HC n. 83.115/SP, rel min Gilmar Mendes, 23/3/2004, Informativo 341; HC n. 81.929/RJ, rel. orig. min Sepúlveda Pertence, rel. p/ acórdão min. Cezar Peluso, 16/12/2003, Informativo 334.

²⁸ A propósito: “a despenalização da prática da fraude, em razão do pagamento demonstra a inexistência de correlação entre o objeto jurídico tutelado e a causa extintiva da punibilidade, prevalecendo o interesse na arrecadação do crédito tributário, evidenciando o caráter utilitarista do ilícito tributário”. (LOPES, Lídia Maria e RIBAS, Rodrigues, *Direito Penal Tributário – questões diversas*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 147.

ou da situação etc., em ardil, que é a conversa enganosa, em astúcia [...].”²⁹

Diante deste raciocínio, pode-se concluir que o delito tributário é ontologicamente equiparado ao delito de estelionato. Ou, em palavras singelas: o delito fiscal é um delito de estelionato qualificado. Diz-se qualificado, em razão de que no crime tributário o sujeito passivo é o Estado, “*representado pela Fazenda Pública (Federal, Estadual ou Municipal), ofendida nos seus interesses relacionados com a arrecadação dos tributos devidos*”³⁰ afetando-se diretamente toda a coletividade. Diferentemente ocorre no delito de estelionato. Aqui, na maioria das vezes, o sujeito passivo é a pessoa que sofre o engodo e prejuízo patrimonial (adverte-se, todavia, que esta correlação nem sempre é obrigatória).

Miguel Reale Júnior faz o mesmo raciocínio quando analisa o artigo 2º, inciso I, da lei n. 8.137/90: “Cuida-se, portanto, de figura assemelhada ao crime de estelionato, na qual a ação básica consiste na prática de um falso ou de qualquer outra fraude com um fim específico – na hipótese, o de eximir total ou parcialmente do pagamento do tributo. O meio executório particular do delito tributário, vale dizer a fraude, assemelha-se ao do estelionato: o engodo, a *mise-en-scène*, a simulação e a dissimulação constituem modalidade especial da ação que caracteriza a prática dessa infração penal.”³¹

Também Andreas Eisele, ao comentar o artigo 1º, da lei n. 8.137/90, destaca que ele se “consiste em modalidade especial de conduta assemelhada ao estelionato (art. 171 do CP), qualificada pelo objeto (tributo ou contribuição social), sujeito passivo ou vítima (Fazenda Pública), e pelo meio (condutas descritas nos diversos incisos do *caput*, do dispositivo.”³²

Pedro Roberto Decomain enaltece que “os crimes previstos pela Lei n. 8.137/90 em sua grande maioria são assimiláveis ao delito de estelionato. Realmente, na essência, todos eles não deixam de representar o emprego do artifício fraudulento no propósito de ser o fisco induzido a erro, sofrendo prejuízo patrimonial em decorrência da supressão ou diminuição do pagamento do tributo devido.”³³

²⁹ MIRABETE, Julio Fabbrini. *Código Penal Interpretado*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 1549.

³⁰ EISELE, Andreas, op. cit., p. 51.

³¹ REALE JUNIOR, Miguel. *Problemas penais concretos*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 92

³² EISELE, Andreas, op. cit. p. 113

³³ DECOMAIN, Pedro Roberto, *Crimes contra a ordem tributária*. 3. ed. Florianópolis: Obra jurídica, 1997, p. 32-33: Este autor ainda acrescenta: “se as práticas defraudatórias em

Como reforço: “A conduta é criminosa não somente em razão da falta de pagamento (embora tal omissão seja, por si só, especialmente danosa a toda uma coletividade, beneficiária dos bens e serviços de interesse público que o recolhimento do tributo lhe proporcionará), mas sobretudo porque tal omissão é, de regra, materializada mediante fraudes, simulações, engodos, falsificações. Da mesma forma que o crime de estelionato tutela não apenas o patrimônio privado, lesado ou ameaçado, mas também a malícia, o ardil, a indução em erro, a fraude, empregados para a obtenção da vantagem ilícita, que quebram uma relação de confiança entre particulares, os crimes contra a ordem tributária tutelam não apenas o patrimônio público, monetariamente auferido, lesado ou ameaçado pelo não pagamento do tributo devido, mas igualmente a malícia, o ardil, a fraude, que do mesmo modo (e com mais graves conseqüências) quebram a relação de confiança entre o poder público e o sujeito passivo da obrigação tributária.”³⁴

Assim, chega-se um dos pontos mais importantes a ser concluído neste estudo: o delito tributário é, por assim dizer, um delito qualificado de estelionato.

3 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DO CRIME FISCAL EM VIRTUDE DO PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO

A extinção da punibilidade nos delitos tributários, pelo pagamento do tributo devido, não é novidade na legislação brasileira.

A propósito, o art. 11, parágrafo 1º, da lei n. 4.357/64 já estabelecia como causa de extinção da punibilidade o recolhimento, antes da decisão administrativa de primeira instância no respectivo processo fiscal, dos débitos correspondentes. Na seqüência, com o advento da lei 4.729/65, no artigo 2º, ficou assentado que constituía causa de extinção da punibilidade do crime de sonegação fiscal, o recolhimento, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal, do tributo devido. Em dezembro de 1990, a matéria passou a ser disciplinada no artigo 14, da

prejuízo da arrecadação tributária não fossem previstas em leis especiais, nada haveria a impedir seu enquadramento no tipo penal de estelionato. Quando menos, todas implicam crimes de falso, seja material, seja ideológico, o que por si só também já ensejaria sua punição” (op. cit., p. 33).

³⁴ SILVA, Cristina Maria Suter Correia et al. Artigo 83 da lei 9.430/96 e artigo 34 da lei 9.249/95: elementos para uma crítica ao direito penal tributário vigente. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 752, 1998, p. 422.

lei 8.137/90: “extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º. a 3º. quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.” Este dispositivo foi expressamente revogado pelo artigo 91, da lei 8383/91. Com a promulgação da lei 9.249/95, no artigo 34, houve o restabelecimento da regra de que o pagamento do tributo, antes do recebimento da denúncia extingue a punibilidade. Veio a lei 9.964/00 (REFIS) que no seu artigo 15 previu que a inclusão no REFIS, antes do recebimento da denúncia, teria a persecução criminal suspensa, assim como a prescrição criminal, com relação ao crime de sonegação fiscal contemplado na lei 8.137/90, prevendo a extinção da punibilidade com o pagamento integral dos débitos que tivessem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal. Por fim, sobreveio a lei 10.684/03 (REFIS II) que no art. 9º previu a suspensão da pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1. e 2º. da lei 8.137/90, durante o período de inclusão de regime de parcelamento, prevendo que a prescrição criminal não corre durante o período de suspensão do processo, e declarando extinta a punibilidade com o pagamento integral dos débitos de tributos, inclusive acessórios.

Acerca da descrita evolução legislativa, tem-se que “neste campo, deixa à mostra a tendência de se afrouxar – senão suprimir – os tipos penais tributários, ao pretender desnaturá-los com a quitação da exação, quer à vista, quer parceladamente, tão ao gosto dos sectários penal.”³⁵

O que impera na atualidade, portanto, é que o pagamento integral do tributo, em qualquer fase processual, tenha ou não o contribuinte aderido ao programa do REFIS, implica na extinção da punibilidade.

Diz-se integral³⁶ e em qualquer fase processual, levando-se em conta que o parágrafo 2º, do art. 9º, da lei n. 10.684/2003 (REFIS II) exige o pagamento integral e, ao contrário da lei 9.964/2000 (REFIS I), no seu art. 15, parágrafo 3º, que estabelecia como limite de pagamento até o recebimento da denúncia criminal, a lei que trata do REFIS II, como salientado, não prevê qualquer limite temporal para tanto.

Quanto a desnecessidade de adesão ao PAES (programa trazido na lei do REFIS II), é o entendimento dos tribunais: “Nada impede,

³⁵ ARRUDA, Elcio. Existe crime tributário? *Boletim do IBCCrim*, São Paulo, n. 149, p. 9.

³⁶ Debatiam-se doutrina e jurisprudência se o parcelamento do débito fiscal era ou não causa extintiva da punibilidade. Porém, na atualidade, “não existe mais razão para divergência existente nos tribunais, em face do novo tratamento expressamente consignado pelo parágrafo 2º do presente diploma legal” (PRADO, Luiz Regis, op. cit., p. 429).

contudo, a extinção da punibilidade a qualquer tempo, nas hipóteses de pagamento integral da dívida, conforme previsto no parágrafo 2º do art. 9º. da referida lei. Assim me parece por não haver vinculação entre o *caput* do artigo e o referido parágrafo 2º, admitindo-se o pagamento como causa extinta da punibilidade independentemente de prévia adesão ao PAES (descabida em sede de contribuições previdenciárias).³⁷

Ainda, Leonardo Alonso, tecendo considerações sobre a necessidade de adesão ao REFIS II, assegura que: “A despeito da norma tratar acerca dos efeitos penais do parcelamento, a única conclusão a que se poderá chegar é a sua plena aplicabilidade para os casos de pagamento integral, sem adesão a qualquer regime de parcelamento, o que se justifica pela simples aplicação do princípio da isonomia, inserto no art. 5º., *caput*, da CF, e especificadamente reproduzido no regime constitucional tributário, consoante o art. 150, II, da Carta Magna.”³⁸

Cumpra registrar que, em recente julgado, o Supremo Tribunal Federal, conforme matéria publicada no informativo STF, de 14.10 a 04.11.2005, posicionou-se pela aplicação retroativa do REFIS II. Como observa Jorge Vicente Silva que: “este novo posicionamento é bastante relevante e de efeitos práticos consideráveis, porquanto, diferentemente do que vinham decidindo nossos tribunais, havendo a empresa do acusado optado pelo REFIS, independentemente do tributo e da fase em que se encontra a persecução criminal, ainda que com decisão transitada em julgado, incide a suspensão do processo, ou da execução, na forma prevista no artigo 9º, da lei n. 10.684/03.”³⁹

É claro que, embora haja a lei feito menção exclusivamente à pessoa jurídica, deve-se entender que o benefício da extinção da punibilidade é extensivo somente às pessoas físicas, pois somente estas detêm culpabilidade penal e também em face da do princípio da personalidade da pena.⁴⁰ Em reforço, acresce-se que o artigo 1º,

³⁷ HC n. 4020, TRF 2a. reg., rel. André Fontes, 26/7/2005, texto extraído do voto do relator

³⁸ ALONSO, Leonardo. A aplicabilidade da regra de extinção da punibilidade pelo pagamento do chamado refis II para os crimes de apropriação indébita tributária (art. 168-A do CP). *Ciência Penais* – Revista da Associação Brasileira de Professores de Ciências Penais, São Paulo, n. 1, 2004, p. 268.

³⁹ SILVA, Jorge Vicente. Crimes fiscais e o Refis. *O Estado do Paraná*, Curitiba, 20.11.2005. Direito e Justiça, Caderno 5.

⁴⁰ No sentido do texto, confira-se, por todos, PRADO, Luiz Regis (Coord.). *Responsabilidade Penal da Pessoa Jurídica: em defesa do princípio da imputação penal subjetiva*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

parágrafo 3º, inciso II, da lei n. 10.684/2003 (REFIS II) expressamente incluiu as pessoas físicas.⁴¹

Também é importante o registro de que quaisquer impostos podem ter extinguido a punibilidade com o pagamento, pois, “o *caput* do artigo 9º cria uma disciplina geral para os efeitos penais do parcelamento, ou seja, esta disciplina aplica-se a qualquer parcelamento, previsto por qualquer lei, em qualquer esfera (federal, estadual ou municipal).⁴²

A despeito das considerações acima, há aqueles que entendem que a lei 10.684/03 não pode prever causa extintiva da punibilidade, em virtude do Código Tributário Nacional vedar a concessão de moratória (parcelamento) nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, de modo que o referido diploma legal, “de caráter ordinário, tem sido interpretado além dos meandros preconizados pela lei complementar (CTN), hierarquicamente superior.”⁴³

Acerca da natureza jurídica da extinção da punibilidade nos delitos tributários, não se verifica consenso na doutrina, consignando-se que poucos são os estudiosos pátrios que se debruçam sobre o tema.

Para Andreas Eisele, “o que o legislador fez, na hipótese, foi criar uma causa especial de extinção de punibilidade, aplicável a determinada categoria de delitos (crimes contra a ordem tributária, a ordem econômica e as relações de consumo), consistente no arrependimento posterior, previsto no art. 16 do CP, como causa especial de diminuição de pena para os demais crimes.”⁴⁴

Segundo Luiz Regis Prado, trata-se de uma causa pessoal de extinção pena⁴⁵. De semelhante posicionamento, Rodrigo Sánchez Rios que, legitimando o comportamento pós-delitivo positivo nos institutos da desistência e na reparação do dano e sustentado na teria dos fins da pena, também entende que o instituto é uma causa pessoal de supressão de

⁴¹ Confira-se, ainda, CASTRO, Elcio Pinheiro. O Direito Penal e os limites do parcelamento ou pagamento segundo a nova lei 10.684/2003. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 830, p. 449.

⁴² ESTELITA, Heloísa. Pagamento e parcelamento nos crimes tributários: a nova disciplina da lei n. 10.684/03. *Boletim do IBCCrim*, São Paulo, 2003.

⁴³ BRAGA, Áureo Rogério Gil. Da inaplicabilidade da lei n. 10.684/2003 às condutas criminosas perpetradas contra a ordem tributária (REFIS II). *Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, n. 573, 31 jan. 2005. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6236>. Acesso em: 26.out.2005.

⁴⁴ EISELE, Andreas, op. cit., p. 94-95.

⁴⁵ PRADO, Luiz Regis, op. cit. p. 427.

pena⁴⁶. Alguns autores defendem que no caso existe uma renúncia do direito de punir, de que é titular o Estado, de modo que a punibilidade estaria cessada em razão de certas contingências ou por motivos vários de conveniência ou política criminal.⁴⁷

Como arremate deste ponto, deve ser retido que o pagamento do tributo, a qualquer momento, seja de que espécie for, aderindo-se ou não a programas governamentais, extingue a punibilidade do delito contra a ordem tributária (lei 8.137/90).

No mais, da maneira como o tema é tratado na atualidade no ordenamento jurídico nacional, tem-se que o único bem jurídico tutelado pela lei 8.137/90 é a arrecadação tributária⁴⁸⁻⁴⁹, olvidando-se o dever de fidedignidade relativa às informações prestadas ao fisco, além do dever de solidariedade entre os cidadãos, bens estes que, a rigor, deveriam ser protegidos, como conclui Rodrigo Sánchez Rios: “a justificação do crime fiscal encontra-se no fato de que a conduta delituosa, além de causar um prejuízo imediato à integridade patrimonial do Erário Público (lesando a função pública da arrecadação), acaba por atingir o valor constitucional da solidariedade de todos os cidadãos na contribuição da manutenção dos gastos públicos.”⁵⁰

⁴⁶ RÍOS, Rodrigo Sanches. *Das causas de extinção da punibilidade nos delitos econômicos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 97. Este autor elabora minucioso estudo acerca do enquadramento sistemático do instituto da extinção da punibilidade dentro das categorias do delito. Para ele, “não haveria razões de prevenção geral nem de prevenção especial para punir o sujeito ativo que, cumprindo com os requisitos estabelecidos na lei, realiza um comportamento posterior a ensejar a correção da anterior violação da norma”. (op. cit., p. 143).

⁴⁷ BARETTA, Gilciane Allen. *Os crimes fiscais e previdenciários*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 107.

⁴⁸ Discorrendo sobre o bem jurídico protegido na lei 8.137, Regis Prado consigna que “o legislador, na cunhagem dos tipos contidos na Lei 8.137/90, tutela o erário (patrimônio da Fazenda Pública) não no sentido simplesmente patrimonialista (ou individualista), mas sim como bem jurídico supra-individual, de cunho institucional. Tem por escopo proteger a política socioeconômica do Estado, como receita estatal, para obtenção dos recursos necessários à realização de suas atividades. Assim, essa concepção de Fazenda Pública como bem jurídico protegido implica também a ‘diminuição das possibilidades de o Estado levar a cabo uma política financeira e fiscal justa’. A idéia de bem jurídico mencionada não se vincula de per si à função cumprida pelo tributo”. (PRADO, Luiz Regis, op. cit., p. 407-408).

⁴⁹ Confira-se, ainda, CASTRO, Elcio Pinheiro. Suspensão do processo e da prescrição no âmbito penal diante do parcelamento de débitos tributários e contribuições social. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v.817, p. 459.

⁵⁰ RÍOS, Rodrigo Sánchez. *O Crime Fiscal*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998, p. 50.

4 DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NO DELITO DE ESTELIONATO EM VIRTUDE DA REPARAÇÃO DO DANO: POR UMA INTERPRETAÇÃO ANALÓGICA DA CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE LEI NOS DELITOS TRIBUTÁRIOS, EM VIRTUDE DO PAGAMENTO DO DÉBITO FISCAL E EM DEFESA DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE

Não são poucos os setores da doutrina pátria que criticam o tratamento privilegiado dispensado ao autor do delito fiscal.

Como observa Rodrigo Sánchez Rios: “da forma como está regulamentada a extinção da punibilidade no nosso sistema normativo, prevalece o fundamento político-fiscal sobre os critérios jurídico-penais vinculados aos fins da pena. Na prática, torna-se mais vantajoso esperar ser denunciado pelo Ministério Público para então realizar o pagamento, pois basta efetuá-lo para obter esse privilégio.”⁵¹

Isto a despeito de caracterizar a “delinquência econômica a versatilidade dos meios, com a utilização de dados tecnológicos qualificados, constituindo delitos de inteligência em oposição aos de violência, não só por se utilizar recursos tecnológicos, como por se valer de pessoas altamente qualificadas.”⁵² E, também, levando-se em conta que “a criminalidade das grandes corporações industriais produz consequências sociais muito mais graves e lesivas aos bens jurídicos coletivos e permanece à margem do aparelho repressivo do Estado nas denominadas cifras negras da criminalidade. Aponta-se uma tendência de complacência dos julgadores para com os criminosos de colarinho branco no que concerne à aplicação de penas privativas de liberdade, condescendência que não existe com os autores de crimes patrimoniais de pouca ou nenhuma relevância social.”⁵³

Ou, como observam Cristina Maria Suter Correia da Silva, Eliezer Gomes da Silva e Marcelo Alves de Souza: “o mais injusto é que

⁵¹ RÍOS, Rodrigo Sánchez, op. cit., p. 156. Este autor ainda acrescenta: “*In casu*, o fim da prevenção geral é desrespeitado e, perante a sociedade, torna-se uma ‘vantagem’ direcionada para determinado estamento social, questionando a própria reafirmação social da norma penal. Idêntica situação ocorre com a prevenção especial, uma vez que não se comprova, em nenhum momento, o retorno à legalidade quando o comportamento reparador é feito coativamente e longe dos moldes exigidos para uma conduta voluntária positiva posterior ao delito” (op. cit., p. 156).

⁵² REALE JUNIOR, Miguel. Crime organizado e crime econômico. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, n. 13, p. 188.

⁵³ RÍOS, Rodrigo Sanches. Reflexões sobre o delito econômico e a sua delimitação. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 775, 2000, p. 447-448.

não se cogita – nem de longe – de estender-se esse tipo de ‘instrumento de política criminal’ a categorias delituosas assemelhadas. Nenhum membro do Poder Legislativo cogitou (e por certo jamais cogitará) de ampliar a regra para condutas, por exemplo, como a de furto.”⁵⁴ No mesmo sentido, vide os argumentos de Marcelo Lessa Bastos.⁵⁵

Há, ainda, o registro de Alberto Zacharias Toron: “o que não se compreende, e isto foi objeto de justa indignação da advogada Alexandra Lebelson Szafrin, é o porquê de em crimes como o furto, máxime em uma país que vive o angustiante problema da superlotação carcerária, em que as penas são iguais às da sonegação e também não há violência contra a pessoa, não haja previsão idêntica de extinção da punibilidade para os casos em que o agente, antes da denúncia, restitua a coisa. Num regime democrático, conclui a renomada advogada, ‘não se pode admitir o binômio: dois pesos e duas medidas’; o que se espera é que o legislador tenha a mesma preocupação com os pobres e os ricos.”⁵⁶

Também é valiosa a crítica formulada por Andreas Eisele: “o tratamento diferenciado, não obstante as vicissitudes por que passou, estabeleceu-se no ordenamento jurídico e apenas dele deve ser excluído quando a sociedade deixar de diferenciar os crimes contra a ordem tributária, assim como outros pertencentes à categoria denominada “crimes de colarinho branco”, e seus agentes, destacando-os de outras modalidades delitivas, ou ainda, fazendo a distinção, o for para acentuar a reprovabilidade de tais condutas em face da extensão do dano causado, substancialmente elevado.”⁵⁷

E mais: “por se afigurar, de rigor, inconstitucional todo e qualquer regramento atribuindo ao adimplemento do tributo eficácia extintiva de punibilidade, independentemente de estatuir, ou não marco temporal. Critério de *descripen* de cunho exclusivamente econômico soa impróprio no campo repressivo, por maltratar o princípio da isonomia. Se se albergá-lo, reprimenda haverá apenas no tocante aos infratores menos bem aquinhoados, desprovidos de recursos. Quem puder pagar, não

⁵⁴ SILVA, Cristina Maria Suter Correia *et al*, op. cit., p. 414-415.

⁵⁵ BASTOS, Marcelo Lessa. Arrependimento posterior e extinção da punibilidade. *Boletim IBCCrim*, São Paulo, n. 144, p. 7. Este autor acaba por concluir que “enquanto continuar vigorando a causa extintiva da punibilidade nos crimes tributários, este mesmo dispositivo deve ser aplicado, por analogia *in bonam partem*, aos casos de crimes contra o patrimônio cometidos sem violência e grave ameaça à pessoa, quando o dano for reparado antes do oferecimento da denúncia”.

⁵⁶ TORON, Alberto Zacharias. Crimes de colarinho branco: os novos perseguidos? *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, n. 28, 1999, p. 80-81.

⁵⁷ EISELE, Andreas, op. cit., p. 95.

responderá criminalmente, enquanto quem não puder fazê-lo ver-se-á incurso penalmente.”⁵⁸

Registra-se que, sob nenhum fundamento, concorda-se com a extinção da punibilidade dos delitos fiscais, em razão do pagamento do tributo. Até mesmo porque, é cediço que a reparação do dano é consequência obrigatória na hipótese de condenação, conforme dispõe o art. 91, I, do CP. Soma-se que “esta norma tem o poder de gerar e cultivar a cultura da impunidade do Brasil, pois ninguém mais pagará imposto ante a inescrupulosa perspectiva absolutória estabelecida pela lei estimuladora do seguinte pensamento: não pagarei o tributo a’te que me venham cobrar criminalmente.”⁵⁹

Todavia, tendo em conta que “legem habemus”, não se pode descurar de que o estudo da questão deve ser realizado dentro do ordenamento jurídico como um todo.

Ao que parece, a despeito das anotações doutrinárias que propugnam pela mesma conclusão, ou seja, de que é injusto não se estender o benefício da extinção da punibilidade à criminalidade do código penal, todavia, verifica-se, que o enfoque trazido neste trabalho é inédito.

Com efeito, consoante já demonstrado, o delito tributário é um delito de estelionato qualificado, de modo que não faz sentido situações semelhantes receberem tratamentos diferenciados.

Em socorro à tese aqui defendida, devem ser incursionados os seguintes temas: analogia e princípio da isonomia.

4.1 Analogia

“Entende-se por ‘analogia’ o procedimento pelo qual se atribui a um caso não-regulamentado a mesma disciplina que a um caso regulamentado semelhante [...]. A analogia é certamente o mais típico e o mais importante dos procedimentos interpretativos de um determinado sistema normativo: é o procedimento mediante o qual se explica a assim chamada tendência de cada ordenamento jurídico a expandir-se além dos casos expressamente regulamentados.”⁶⁰

Discorrendo sobre argumento analógico, Luiz Regis Prado pontifica que: “a incompletude da ordem jurídica torna indispensável a

⁵⁸ ARRUDA, Élcio. Existe crime tributário? *Boletim IBCCrim*, São Paulo, n. 149, 2005, p. 9.

⁵⁹ FERNANDES, Luis Diás. Extinção da punibilidade nos delitos fiscais e parcelamento administrativo do débito tributário. *Boletim IOB*, São Paulo, n. 22, 2001, p. 666.

⁶⁰ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: UNB, 1999, p. 151.

aplicação analógica, pela qual o sistema jurídico estende toda sua força reguladora a situações não previstas, buscando uma solução que lhe seja imanente” Este autor acrescenta: “em geral, por analogia, costuma-se fazer referência a um raciocínio que permite transferir a solução prevista pra determinado caso a outro não regulado expressamente pelo ordenamento jurídico, mas que comparte com o primeiro certos caracteres essenciais ou a mesma ou suficiente razão, isto é, vinculam-se por uma matéria relevante *simili* ou *pari*. ”⁶¹

O emprego da analogia está fundamentado no art. 4º, da Lei de Introdução ao Código Civil, cuja lei se espraia por todo o ordenamento jurídico. Clarifica-se que na seara penal as normas penais incriminadoras não são passíveis de aplicação do instituto da analogia (art. 1º, do Código Penal e art. 5º, inciso XXXIX, da Constituição Federal). Em sentido contrário, as normas penais não incriminadoras permitem o emprego da analogia, desde que favoráveis ao acusado (*analogia in bonam partem*).

Três são os requisitos para o emprego da analogia: lacuna da lei, norma não incriminadora e favorecimento da situação do réu por um princípio de equidade⁶². Na hipótese em análise, a norma de extinção de punibilidade com a reparação do dano não é prevista para o delito de estelionato, seja no código penal ou em leis especiais. Trata-se de norma não incriminadora e que atua em benefício do acusado.⁶³

4.2 Isonomia

Como observa Alexandre de Moraes ao comentar o princípio constitucional da igualdade: “o que se veda são as diferenciações arbitrárias, as discriminações absurdas, pois, o tratamento desigual dos casos desiguais, na medida em que se desigualem, é exigência tradicional

⁶¹ PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal brasileiro*. Parte Geral. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. v. 1, p. 183.

⁶² MIRABETE, Julio Fabbrini. *Manual de Direito Penal*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1993, p. 48.

⁶³ Não se concorda com o entendimento de que na seara de extinção da punibilidade não cabe aplicação da analogia *in bonam partem*, como sustenta Ney de Barros Bello Filho, nos seguintes termos: “extinção da punibilidade é matéria taxativa, não exemplificativa, que apenas pode ser acolhida, se for caso de expressa previsão legal. Não cabe ao intérprete criar determinadas causas de extinção da punibilidade sob o argumento da analogia *in bonam partem*”. (BELLO FILHO, Ney de Barros. Anotações ao crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias. *Revista dos Tribunais*. São Paulo, v. 732, 1996, p. 489. Em verdade, consoante análise no parágrafo seguinte do texto, a não extensão da causa extintiva da punibilidade ao delito de estelionato maltrata princípios constitucionais (notadamente o princípio da dignidade da pessoa humana e da isonomia), não se resguardando os valores constitucionais, deveres do Estado de Direito Democrático, que existe para e em razão do homem.

do próprio conceito de justiça, o que realmente protege são certas finalidades, somente se tendo por lesado o princípio constitucional quando o elemento discriminador não se encontra a serviço de uma finalidade acolhida pelo direito.”⁶⁴

Assim, fere-se o princípio da isonomia (art. 5º, inc. I, CF), já que, de fato, situações iguais estão recebendo tratamentos distintos. E o que é pior, este tratamento distinto diz respeito ao *status libertatis* do acusado, de modo que este *descrimen* deve ser urgentemente reparado, já que afronta o princípio constitucional da dignidade da pessoa humana (art. 1º, inc. III, CF), levando-se em conta que o Estado não está garantindo aos cidadãos os seus direitos fundamentais, afrontando-se, por consequência, o próprio Estado de Direito Democrático.

Como se sabe, “o princípio da igualdade vai além daquela significação de igualdade de tratamento ante a lei, em que, frente a uma relação jurídica, nascida da lei, todos devem ser tratados com aplicação dos mesmos princípios legais estabelecidos.”⁶⁵

Veja-se que, dentro da criminalidade dourada, muitas são as hipóteses consolidadas, há anos, com o emprego da analogia e do princípio da igualdade para favorecer os seus autores. Não só isto, discussões e decisões que os beneficiam são absolutamente comuns.⁶⁶ Existem teses para todos os gostos e de todos os tipos.

Para constar, o emprego pacífico pelos tribunais da norma prevista no artigo 34, da lei 9.249/95 aos crimes então tipificados no artigo 95, da lei 8.212/91⁶⁷. A súmula 560, do Supremo Tribunal Federal que permite aos autores dos delitos de contrabando e descaminho a reparação do dano como causa de extinção da punibilidade. A tese de extensão formulada no sentido de que o pagamento do REFIS II no

⁶⁴ MORAES, Alexandre. *Direito constitucional*. 9. ed. São Paulo: Atlas, p. 62.

⁶⁵ LOPES, Lúcia Maria Lopes; RIBAS, Rodrigues, op. cit., p. 44-45.

⁶⁶ Cita-se a discussão em torno do parcelamento do débito tributário como causa extintiva da punibilidade, hoje pacificada com o advento da lei 10.684/2003. Ainda, a tormentosa problemática em torno da necessidade de se aguardar o prévio exaurimento da via administrativa para oferecimento de denúncia. Sobre este particular, confirmam-se os entendimentos no sentido de que se trata de uma questão prejudicial (FERRARI, Eduardo Reale. A prejudicialidade e os crimes tributários. *Boletim do IBCCrim*, São Paulo, n. 50, 1997, p. 6 e FONTELES, Cláudio, op. cit., p. 497). Ou como pontifica Rogério Lauria Tucci que sustenta que se trata de uma hipótese de tipicidade (TUCCI, Rogério Lauria. Breve estudo sobre a ação penal relativa a crimes contra a ordem tributária. *Revista dos Advogados de São Paulo*, São Paulo, n. 53, 1998). Porém, há que se registrar que, na atualidade, o Superior Tribunal de Justiça e mais recentemente o Supremo Tribunal Federal vêm decidindo no sentido de que deve a via administrativa ser esgotada antes do ajuizamento da denúncia criminal.

⁶⁷ RHC 7.165-SP – 6ª T., STJ, j. 03.03.1998, v.u.. (*Bol. IBCCrim*, São Paulo, n. 67, jun. 1998).

crimes de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do CP) também é causa de extinção da punibilidade⁶⁸, etc.

Clarifica-se que não são censurados os entendimentos acima. O que se questiona é o porquê de não se utilizar os mesmos fundamentos para elevar a reparação do dano no delito de estelionato como causa de extinção da punibilidade, tal qual ocorre nos delitos fiscais.

Nota-se que existem posicionamentos que, ao arrepio de qualquer previsão legal, sustentam que deve o magistrado, inclusive, intimar o indiciado ou réu para pagamento do tributo devido.⁶⁹

Assim, a conclusão é a seguinte: a reparação do dano, no delito de estelionato, em qualquer momento da atividade estatal (inquérito policial ou processo criminal) é causa de extinção da punibilidade, por força de emprego analógico da norma prevista no artigo 9º, parágrafo 2º, da lei 10.684/2003. De modo que: “é hora de dar um basta nessa hipocrisia, devendo o Estado-juiz dizer o seguinte para o Estado-legislador: - ‘Se você, legislador, quer continuar premiando o sonegador com a extinção da punibilidade, eu, juiz, nada posso fazer, Tenho que reconhecer a causa extintiva. Todavia, enquanto isto me for imposto, saiba que levarei a benesse àquele que você excluiu!’”⁷⁰

5 QUESTÕES DIVERSAS

Neste tópico serão abordados espinhosos questionamentos acerca da tentativa e da co-autoria no delito de estelionato, nas hipóteses de reparação do dano, elaborando-se um estudo conjunto com a reparação do dano no delito tributário, para, ao final, ser abordado quantas vezes o autor do delito pode ser beneficiado com a extinção da punibilidade, em razão da reparação do dano.

⁶⁸ ALONSO, Leonardo, op. cit., p. 257-274.

⁶⁹ CASTRO, Elcio Pinheiro, op. cit., p. 440. Este autor registra que “afora isso, conforme decidido pela antiga 2ª.T do TRF da 4ª. Região, tal atitude ‘é compatível com o processo penal, por analogia com o art. 514 do CPP’ (ReCrim em SER 1999.04.01.091514-6/SC, rel. juiz João Gebran Neto, DJU 23.08.2000, p. 165).

⁷⁰ BASTOS, Marcelo Lessa, op. cit., p. 8. Registra-se que embora tenha este autor conclusão semelhante ao presente trabalho, a sua fundamentação é absolutamente distinta da ora despendida, valendo observar que referido jurista pugna pela extinção da punibilidade para qualquer delito patrimonial, desde que não tenha sido perpetrado com violência ou grave ameaça, como já destacado no texto.

5.1 A tentativa

Segundo o artigo 14, inciso II, do Código Penal, considera-se o tentado o crime que não se consuma por circunstâncias alheias à vontade do agente.

Inicialmente, registra-se que o delito de estelionato, bem como o *caput* e os incisos dos artigos 1º (com exceção do seu parágrafo único) e 2º, da lei 8.137/90, a despeito das divergências apontadas, tratam-se de delitos materiais, de modo que só se consumam com a ocorrência de um dano, vale dizer, de um prejuízo econômico, no caso do estelionato, e de um débito fiscal, para os delitos tributários.

Já se frisou que não se pode concluir que havendo tentativa da prática do delito tipificado no art. 1º, da lei 8.137/90 restaria punível a figura subsidiária do art. 2º, I, da lei, por dois motivos: primeiro, por força do princípio da especialidade, pois, tal como ocorre no delito de estelionato, quando a fraude é crime meio para a prática do delito patrimonial, o *falsum* fica sem punição, e, segundo, levando-se em conta que a reparação do dano extingue a punibilidade, não havendo persecução criminal quanto ao falso, não faz sentido apenas aquele que ficou na esfera da tentativa com as penas previstas no art. 2º, I, da lei 8.137/90, já que teria praticado infração penal menos grave (forma tentada).

Mas o que deve ficar claro é que, no que tange à tentativa, embora os delitos sejam passíveis de aplicação deste instituto, não alcançam a punibilidade.

Frise-se: não há punibilidade para os delitos de estelionato e tributários perpetrados na esfera da tentativa.

De fato, se quem consumir o delito pode ser agraciado com uma causa de extinção da punibilidade, se reparar o dano, resta que, não havendo dano a ser recomposto no caso da tentativa, a solução é que não deverá existir conduta punível. Assim tem que ser sob pena de flagrante injustiça. Afinal, quem praticar uma conduta menos grave (delito tentado), não causando qualquer prejuízo a um particular ou à fazenda pública, não poderá ser agraciado com o benefício da reparação do dano, pois, obviamente, dano não há.

Daí porque: “tem-se que, no crime consumado contra a ordem tributária, há extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido; na tentativa, há ausência de punibilidade pela inexistência de tributo devido a pagar.”⁷¹

⁷¹ ALVARENGA, Dílio Procópio Drummond. *Tentativa de crime contra a ordem tributária*. Disponível em: <http://www.jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6806>.

Ainda dentro da tentativa, devem ser analisadas as figuras da desistência voluntária e do arrependimento eficaz. Estes institutos são aqui analisados, pois, “tanto na desistência voluntária quanto no arrependimento eficaz se verifica o início da execução, seja do ponto de vista objetivo, seja do subjetivo – e há tentativa, embora impune.”⁷²

Comentando o artigo 15, do Código Penal,⁷³ Luiz Regis Prado registra que “na desistência voluntária, o agente desiste ou abandona voluntariamente a execução do delito (ação típica inconclusa), quando podia terminá-la; já no arrependimento eficaz, o processo de execução do delito se encontra esgotado (ação típica realizada), tendo o agente que agir para evitar a produção do evento. Ora, quem empreende a execução de um delito pode fracassar no seu objetivo e abster-se de prosseguí-lo.”⁷⁴

É evidente que, em tese, sendo os delitos de estelionato e fiscais crimes materiais, os institutos da desistência voluntária e arrependimento eficaz teriam incidência. Todavia, em virtude de que é possível a reparação do dano, os mencionados institutos já não mais são possíveis de aplicação. Como observa Andreas Eisele ao comentar o tema, sob a vigência exclusiva do art. 34, da lei 9.249/95: “ocorre que, com o advento da entrada em vigor do art. 34, da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que elevou à categoria de causa extintiva de punibilidade o pagamento do tributo ou contribuição social e acessórios, antes do recebimento da denúncia, a regra em análise foi abrangida, não sendo punível sequer a figura subsidiária ou da tentativa em tais casos.”⁷⁵

Ainda sobre desistência voluntária, importante consignar o seguinte entendimento: “em tese, admite-se a ocorrência do instituto da desistência voluntária em relação às infrações penais de sonegação fiscal. Ocorre, porém, que, na prática, se o contribuinte desistir voluntariamente de utilizar a fraude realizada, recolhendo aos cofres públicos, na data do vencimento do tributo, a quantia devida em sua totalidade, não há que se falar em crime algum, visto o *iter criminis* não ter atingido nem os atos executórios.”⁷⁶

⁷² CARVALHO, Gisele Mendes. Natureza jurídica da desistência voluntária e do arrependimento eficaz: o posicionamento da doutrina nacional. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 808, 2003, p. 483.

⁷³ Artigo 15, do Código Penal: “o agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados”.

⁷⁴ PRADO, Luiz Regis, op. cit., p. 435.

⁷⁵ EISELE, Andreas, op. cit., p. 64.

⁷⁶ MORAES, Alexandre; SMANIO, Gianpaolo Poggio. *Legislação penal especial*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 102.

Também, não calha qualquer aplicação o instituto do arrependimento posterior, previsto no art. 16, do CP, que estabelece uma diminuição de pena para o autor que repara o dano causado, mediante ato voluntário, até o recebimento da denúncia. Assim é porque, tendo em vista que a reparação do dano, em qualquer fase processual, é causa de extinção da punibilidade e não de redução de pena.

Deste modo, pelo que foi exposto, não é mais punível a tentativa no delito de estelionato (assim como ocorre nos delitos tributários). Também, os institutos da desistência voluntária, arrependimento eficaz e arrependimento posterior não são aplicáveis àqueles crimes.

Como arremate, por oportuno, dentro deste tópico, relativamente ao princípio da Insignificância, no delito de estelionato, nenhum entendimento deverá ser acolhido no sentido de que os danos causados com prejuízos inferiores a R\$ 1.000,00 (mil reais), tal qual ocorre nos delitos fiscais, por força da lei 9.469/97, são insignificantes, pois, como se sabe, para a aplicação do princípio em análise, é imprescindível a verificação não só do desvalor da conduta, mas também do resultado, de modo que tudo dependerá da análise do caso em concreto.⁷⁷

5.2 Concurso de pessoas

O instituto do concurso de agentes é tratado no art. 29, do Código Penal, que estatui que: “quem, de qualquer modo, concorre para o crime, incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade”, adotando-se, ainda que temperada, a teoria unitária ou igualitária.

A problemática que se instala quando se estuda a reparação do dano, diz respeito qual a solução a ser adotada na hipótese de co-autoria se somente um dos agentes reparar o prejuízo, valendo registrar que a

⁷⁷ Neste sentido: “CRIMINAL – RECURSO ESPECIAL – FURTO – PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA – ÓBICE AO BENEFÍCIO DEVIDAMENTE MOTIVADO – MAUS ANTECEDENTES – NECESSIDADE DE EXAME DAS CIRCUNSTÂNCIAS – DESVALOR DO RESULTADO, DA AÇÃO E DA CULPABILIDADE – CONCOMITÂNCIA – RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO – I- Não há ilegalidade na decisão que entende inaplicável o Princípio de Insignificância a réu que ostenta maus antecedentes, pois a sua incidência está condicionada não somente a fatores objetivos, com a sensatez do Julgador, a quem cabe, orientado pelos parâmetros previstos no art. 59 do CP avaliar a necessidade e a conveniência da concessão dessa benesse. Precedente da Turma. II- A impunibilidade requer o exame das circunstâncias de fato e daquelas concernentes à pessoa do agente, sob pena de restar estimulada a prática reiterada de furtos de pequeno valor. III- Só pode ser considerado penalmente irrelevante o fato que possui desvalor do resultado, desvalor da ação e desvalor da culpabilidade do agente, concomitantemente, Recurso conhecido e desprovido.” (STJ – RESP 400685 – MG – 5ª. T – Min. Gilson Dipp – DJU 22.09.2003 – p. 00352)

análise ora desenvolvida vale para o delito de estelionato e para os delitos fiscais. Em suma: como se dará a reparação? Cada autor deverá reparar metade do prejuízo causado?

Para André Narrabete Neto, “como a lei determina que a iniciativa do pagamento cabe ao agente, se outro o realizar, a extinção da punibilidade não é extensiva. Portanto, na co-autoria, a ação de um não aproveita aos demais.”⁷⁸

Em sentido oposto, tem-se que “na realidade normativa brasileira, de acordo com a disposição do art. 34 da lei 9.249/95, tendo em vista o predomínio dos interesses político-fiscais sobre os critérios jurídico-penais, procede o entendimento da extensão dos benefícios decorrentes do pagamento do crédito tributário aos co-autores, malgrado apenas um destes ter efetuado, isoladamente, o pagamento total.”⁷⁹

Ao que parece, o segundo posicionamento é mais justo. De fato, suponha-se um delito de estelionato ou de delito fiscal praticado em co-autoria em que somente um agente repare integralmente o dano. O que fazer o co-autor que deseja reparar o prejuízo, porém, não podendo em razão do comportamento eficaz do seu comparsa?

Embora se concorde que a causa de extinção da punibilidade com a reparação do dano seja equiparável à desistência voluntária e ao arrependimento posterior, que possuem natureza jurídica de causa pessoal de isenção de pena,⁸⁰ outra não deve ser a solução antes realçada, sob pena de flagrantes injustiças.

Assim, na hipótese de concurso de agentes, a reparação do dano, por um único autor, desde que integral, é causa de extinção da punibilidade no delito de estelionato e nos delitos fiscais, beneficiando-se todos os agentes, pois, afinal de contas, o que interessa mesmo para o fisco, e este raciocínio deve ser trazido analogicamente *in bona partem* ao estelionato, é receber o tributo.

⁷⁸ NABARRETE, André Neto, op. cit., p. 176.

⁷⁹ RÍOS, Rodrigo Sánchez, op. cit., p. 151. Todavia, este autor adverte que, dogmaticamente, levando em consideração que a extinção da punibilidade no delito tributário é causa de pessoal de liberação da penal, impossível seria a extensão do benefício aos co-autores, de modo que o posicionamento destacado no texto tem caráter pragmático, de justiça material, princípio de oportunidade e política legislativa.

⁸⁰ CARVALHO, Gisele Mendes, op. cit., p. 485.

5.3 Quantas vezes o benefício da reparação da extinção da punibilidade em razão da reparação do dano pode ser aplicado?

Por fim, por falta de vedação legal, chega-se ao absurdo no sentido de que o agente pode ser beneficiado inúmeras vezes com a benesse da extinção da punibilidade, em razão da reparação do dano (tanto no delito de estelionato, quanto no fiscal).

Mais justa é a previsão contida no artigo 12, do anteprojeto dos crimes contra a ordem tributária, que assim dispõe: “A punibilidade dos crimes previstos nos arts. 1º e 4º, desta lei é extinta se o agente, sem ter sido anteriormente beneficiado por esta modalidade de extinção da punibilidade, recolhe o tributo ou a contribuição, devidamente atualizados pelos índices de correção monetária, mais juros e multa, até cinco dias após a ciência da decisão administrativa de primeira instância, embora já instaurada a ação penal.”⁸¹

Assim, a título de *lege ferenda*, propugna-se que o benefício de extinção de punibilidade pelo ressarcimento do prejuízo no delito de estelionato ou pelo pagamento do tributo, na hipótese de delito fiscal, seja concedido uma única vez.

6 CONCLUSÃO

De tudo que foi exposto, pode-se concluir:

1. A tutela penal de bens jurídicos coletivos é legítima, em virtude dos fins preconizados pelo Estado de Direito Democrático. A tipificação trazida nos delitos tributários (lei 8.137/90) efetiva os valores consagrados na Constituição Federal.

2. O mero inadimplemento tributário não é delito. Não se trata de criminalização de dívida. O delito de sonegação fiscal exige, além do prejuízo causado ao erário, que a conduta tenha sido levada a efeito mediante fraude, burla ou ardil. Trata-se de delito de dano.

3. Os delitos previstos nos arts. 1º (exceto o seu parágrafo único) e 2º da lei 8.137/90 são materiais.

4. Não subsiste a tipificação do art. 2º, inc. I, da lei 8.137/90, quando crime meio para o artigo 1º, tendo em conta que é pacífico o

⁸¹ REALE JUNIOR, Miguel. Crimes Tributários. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, n. 3, p. 301 (Anteprojeto da nova lei de crimes tributários, elaborado por Ada Pellegrini Grivoner e outros)

entendimento de que configura constrangimento ilegal a persecução do delito de falso, quando recolhido o tributo devido.

5. Para a tipicidade do delito fiscal são necessários os seguintes requisitos: fraude, benefício patrimonial do contribuinte e dano ao erário.

6. Estes requisitos também devem estar presentes para a tipificação do delito de estelionato (art. 171, CP).

7. Deste modo, o delito tributário é ontologicamente equiparado ao delito de estelionato. Ou, em palavras singelas: o delito fiscal é um delito de estelionato qualificado.

8. A extinção da punibilidade na seara tributária, em razão do pagamento do débito, por força do atual quadro legislativo, pode se dar em qualquer momento (esfera administrativa ou judicial, ambas sem limite temporal), seja de qual espécie for o tributo (municipal, estadual ou federal).

9. Em virtude do atual tratamento dado pelo ordenamento jurídico pátrio, pode-se afirmar que o bem jurídico tutelado pela lei 8.137/90 é a arrecadação tributária. Refuta-se esta opção, eis que estão sendo olvidados os seguintes bens jurídicos: o dever de fidedignidade das informações prestadas ao fisco e o dever de solidariedade de todos os cidadãos na contribuição da manutenção dos gastos públicos. Todavia, consoante se frisou, verifica-se que o direito penal está sendo utilizado funcionalmente, com o único objetivo de cobrar tributos.

10. Discorda-se, pelas ressalvas do item anterior, de que o pagamento do tributo deva ensejar a extinção da punibilidade, até porque a reparação do dano é consequência obrigatória na hipótese de condenação (art. 91, I, CP).

11. Sendo o delito de tributário ontologicamente idêntico de estelionato, faz-se necessário tratamento isonômico, no que tange à causa de extinção de punibilidade, pela reparação do dano. Para tanto, deve-se lançar mão da analogia e do princípio da isonomia. Pela analogia, que no direito penal só é admitida para as normas não incriminadoras e desde que favorável ao agente, uma hipótese não prevista pelo legislador é aplicada em virtude da previsão em um caso análogo. Quanto ao princípio da isonomia, em síntese, objetiva-se o tratamento igual para situações iguais.

12. Por força da fundamentação anterior, a reparação do dano, no delito de estelionato, deve ser erigida a causa de extinção da punibilidade, em qualquer momento da atividade estatal (inquérito ou

processo criminal), por força de emprego analógico da norma prevista no art. 9º, parágrafo 2º, da lei 10.684/03. Também, em razão da isonomia que está sendo olvidada, conquanto, hipóteses semelhantes (dois delitos de estelionato) estão recebendo tratamentos distintos, não se justificando o *descrimen* praticado pelo legislador.

13. Não há punibilidade há punibilidade pra os delitos de estelionato e tributários perpetrados na esfera da tentativa, sob pena de flagrante injustiça, já que somente poderá ser beneficiado com a extinção da punibilidade, com a reparação do dano, o agente que consumir o delito. Desta feita, prevê-se um benefício para o autor que atacar mais gravemente o bem jurídico, de modo que é um absurdo se sustentar que a tentativa nos delitos analisados deve ser punida.

14. Também, em virtude da reparação do dano, não são possíveis de aplicação nos delitos de estelionato e tributário os institutos da desistência voluntária, do arrependimento eficaz e do arrependimento posterior, pois, considerando que com o ressarcimento do prejuízo nenhum delito haverá a ser apurado, não haverá crime algum.

15. Na hipótese de concurso de pessoas, acaso um dos agentes repare o dano (seja no delito fiscal ou de estelionato), esta conduta irá beneficiar com a extinção da punibilidade todos os agentes, em que pese a natureza jurídica do instituto da reparação do dano seja uma causa pessoal de extinção de punibilidade. O entendimento esposado se fundamenta na necessidade de se evitarem injustiças, considerando que, no caso concreto, pode ocorrer que um co-autor 'apressado' repare o prejuízo, deixando o seu comparsa sem a possibilidade de ser agraciado com o benefício.

16. O benefício da extinção da punibilidade com a reparação do dano nos delitos de estelionato e tributário, por falta de vedação legal, em que pese a imoralidade, podem ser concedidos sem quaisquer limitações quantitativas. Propugna-se que tal benefício seja concedido uma única vez.