

CRIME FISCAL E CONTINUIDADE DELITIVA – UM ESTUDO DOS CRITÉRIOS DE APLICAÇÃO

Alexandre Wunderlich

Doutor em Direito e Mestre em Ciências Criminais pela PUCRS
Professor do Mestrado Profissional em Direito do IDP em Brasília/DF

Marcelo Almeida Ruivo

Doutor em Ciência Jurídico-Criminais pela Faculdade de Direito
da Universidade de Coimbra
Professor do LLM em Direito Penal Econômico do IDP em Brasília/DF

Resumo: O artigo revisa os elementos e critérios do crime continuado (art. 71 do CP), como qualidade do fato criminal (modo de execução, intenção e proximidade temporal) com consequências na dosagem da pena justa. A partir disso avalia o seu reconhecimento nos crimes contra a ordem tributária (art. 1º, II da Lei 8.137/90) e verifica a desproporcionalidade causada pela aplicação da cumulação de penas do concurso material (art. 69 do CP).

Palavras-chave: características do fato – intervalo de temporal – intenção - modo de execução – dosimetria da pena

Abstract: The article reviews the elements and criteria of the criminal continuity (art. 71 of the Penal Code), as the quality of the criminal fact (mode of execution, intention and temporal proximity) with consequences in the determination of the fair penalty. Based on this, it evaluates its recognition in crimes against the tax system (art. 1, II of Law n. 8.137/90) and verifies the disproportionality caused by the application of the accumulation of penalties (art. 69 of CP).

Keywords: *factual characteristics – time interval – intention – manner of execution – dosimetry of the penalty*

SUMÁRIO: 1. Introdução ao estudo do caso, 2. Fato e imputação jurídica, 3. O Caso, 4. O crime contra a ordem tributária do art. 1, II da Lei n. 8.137/90 e a supressão de receita de Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviço (ICMS), 5. A acumulação de penas no concurso material (art. 69 do CP), 6. Conceito, fundamento

e elementos do crime continuado como qualidade do fenômeno criminal, 7. Critérios do crime continuado como diretriz para a dosimetria da pena criminal (art. 71 do CP), 8. Conclusão, 9. Referências bibliográficas

1. INTRODUÇÃO AO ESTUDO DO CASO

O caso em exame versa sobre crime fiscal e continuidade delitiva, apresentando questões fundamentais sobre as Teorias do Fato e da Pena Criminal. O objeto do presente estudo, em síntese, é saber (1) se é correta a interpretação jurídica dos fatos narrados em sentença judicial em concreto¹ sobre a existência de supostos diferentes contextos da alegada supressão de receita de ICMS, fazendo incidir o sancionamento regido pelo dispositivo do concurso material (cúmulo material) entre os alegados contextos. Mais, pretende identificar (2) se estão presentes os elementos e os critérios para o reconhecimento do dispositivo da continuidade delitiva (art. 71 do CP)² na sequência de supressões de receitas tributárias descritas na citada sentença em concreto.

Os dois questionamentos formulados demandam o estudo específico e a diferenciação de tradicionais categorias das Teorias do Crime e da Pena Criminal. Esses são os dois questionamentos que passamos a analisar.

2. FATO E IMPUTAÇÃO JURÍDICA

Trata-se de acusação pública pela prática de crime contra a ordem tributária de supressão do pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS),

¹ Para fins de publicação acadêmica e para explicação ao público em geral, é necessário destacar que todos os dados utilizados para a incursão jurídica realizada são relativos ao processo judicial que originou a sentença que serve de base para o presente estudo de caso, originário do Poder Judiciário do Estado do Rio Grande do Norte. Os autores agradecem especialmente ao Dr. Gabriel Bulhões pela oportunidade de acesso ao material.

² Crime continuado. Art. 71 - Quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes da mesma espécie e, pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, devem os subsequentes ser havidos como continuação do primeiro, aplica-se-lhe a pena de um só dos crimes, se idênticas, ou a mais grave, se diversas, aumentada, em qualquer caso, de um sexto a dois terços.

por meio de alegadas 19 (dezenove) inserções de elementos inexatos em documento exigido pela lei fiscal (art. 1º, II da Lei n. 8.137/90 c/c art. 71 do CP) ao longo do período de setembro de 2011 a outubro de 2013.

O Ministério Público narra que o acusado, na condição de proprietário e gestor de empresa individual, inseriu elementos inexatos em documento exigido pela lei fiscal, fraudando a fiscalização tributária e suprimindo o pagamento de ICMS. A denúncia descreve que o Inquérito Policial e o Processo Administrativo Tributário teriam analisado Guias de Informação Mensal (GIM's) entregues pelo contribuinte, confrontado com o valor de ICMS – recolhido e reconhecido pela SET (considerando os processos de parcelamento realizados pela empresa) – e constatado que:

(...) o denunciado lançou indevidamente créditos fiscais inexistentes a título de OUTROS CRÉDITOS - CRÉDITO ANTECIPADO - CAMPO 50, decorrentes de pagamento antecipado de ICMS em montante superior ao efetivamente pago, o que ocasionou o não recolhimento de ICMS no valor de R\$ 147.904,42 (cento e quarenta e sete mil, novecentos e quatro reais e quarenta e dois centavos), acrescido de multa de R\$ 221.856,64 (duzentos e vinte e um mil, oitocentos e cinquenta e seis reais e sessenta e quatro centavos) totalizando um débito fiscal de R\$ 369.761,06 (trezentos e sessenta e nove mil, setecentos e sessenta e um reais e seis centavos), conforme decisão de fls. 79/84v. (fl. 2 da denúncia)

O suposto valor não recolhido é de R\$ 147.904,42 (cento e quarenta e sete mil, novecentos e quatro reais e quarenta e dois centavos), sendo a maior parte do débito fiscal de R\$ 369.761,06 decorrente do acréscimo da multa no valor de R\$ 221.856,64, que, inclusive, é atualmente objeto de impugnação judicial por meio de Ação Anulatória. A sequência de setembro de 2011 a outubro de 2013 das alegadas inserções de créditos fiscais inexistentes – utilizados indevidamente – foi identificada em tabela de Demonstrativo da Ocorrência juntada aos autos.

A leitura ministerial empreendida na peça acusatória sobre o Demonstrativo da Ocorrência propõe dois cortes artificiais na sequência característica da unidade fática da continuidade delitiva, como se de setembro de 2011 a outubro de 2013 existissem alegados três períodos distintos. Ainda assim, sublinhe-se: o MP refere

equivocadamente os seguintes alegados períodos e corretamente não denuncia o acusado com pedido de reconhecimento do cúmulo material (fl. 2 da denúncia):

(1º) de setembro a dezembro de 2011;

(2º) de janeiro a fevereiro e de abril a dezembro de 2012;

(3º) de julho a outubro de 2013.

Nota-se que os supostos três períodos não estão descritos nas suas qualidades particulares de identificação e de diferenciação entre si, de modo que essa interpretação do Demonstrativo da Ocorrência carece de respaldo fático e jurídico, em violação às exigências de descrição do fato denunciado (arts. 13³ e 18⁴ do CP) com toda e todas as circunstâncias (41 do CPP).

Essa é a síntese dos fatos e da acusação encetada. O presente estudo busca verificar se tecnicamente (i) a narrativa acusatória, (ii) o conjunto probatório carreado nos autos e (iii) a sentença condenatória reúnem fundamentos capazes de sustentar o fracionamento da unidade fática da sequência criminal em alegados três períodos, que eventualmente poderiam acarretar a maior severidade da acumulação material de penas.

O rigor punitivo do cúmulo material depende inevitavelmente do cumprimento do dever de efetiva comprovação da existência de períodos temporais distintos, com características próprias e diferentes entre si. Caso contrário, sem a comprovação dos elementos característicos e distintivos de cada um dos alegados períodos, o reconhecimento da ontologia continuada e a incidência da regra geral da continuidade delitiva na dosimetria da pena criminal são imperativos lógicos e fenomenológicos.

3. O CASO

A discussão judicialmente em concreto decorre que pedido de suspensão do curso da ação penal pela similitude entre os fatos aqui apurados e os que são objeto de outro processo judicial – com determinação judicial de suspensão da exigibilidade

³ Art. 13. O resultado, de que depende a existência do crime, somente é imputável a quem lhe deu causa. Considera-se causa a ação ou omissão sem a qual o resultado não teria ocorrido.

⁴ Art. 18. Diz-se o crime: Crime doloso I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo; Crime culposo II - culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia.

dos créditos tributários. O Juízo originário, ainda que diante da duplicidade de ações judiciais, entendeu por não acolher o pedido, dando seguimento a instrução processual. Ao final da instrução, o MP pediu a condenação do acusado nas sanções do art. 1º, II da Lei n. 8.137/90, com a majoração da pena pelo chamado grave dano à coletividade (art. 12, I da Lei n. 8.137/1990)⁵, que não havia sido descrita na denúncia. Para além disso, requereu o apenamento com a exasperação pela continuidade delitiva e com a soma dos alegados períodos segundo o concurso material por três vezes.

Registre-se que o requerimento da aplicação da majorante do grave dano à coletividade não poderia ser acolhido, porque (i) não era alto o valor da receita tributária supostamente suprimida (R\$ 147.904.42), (ii) não estava referida a majorante na denúncia criminal, logo a imputação de um suposto fato de “grave dano coletivo” posterior à instrução caracteriza inovação acusatória fática e exige o devido aditamento à denúncia (art. 384 do CPP)⁶ para preservar a legislação processual e o direito constitucional à ampla defesa e contraditório (art. 5º, LV da CF), (iii) não há qualquer comprovação empírica da ocorrência de eventual grave dano econômico ou social à alguma coletividade – destaque-se que falta, até mesmo, a descrição de qual seria a suposta coletividade lesada e, por fim, (iv) não há definição exata do que se entende por “grave dano à coletividade” na sentença, causando o perigo de aumento arbitrário da pena criminal em violação ao direito constitucional ao contraditório.

O mérito defensivo apontou preliminarmente (i) a nulidade do auto de infração assinado por contadora que não possuía poderes especiais para tanto e (ii) a inépcia da inicial, por falta de individualização das condutas; no mérito, (iii) a falta de provas do fato devido à ilicitude do recebimento do auto de infração e das demais provas derivadas, (iv) falta de dolo já que o acusado não teria intenção de fraudar o Fisco,

⁵ Art. 12. São circunstâncias que podem agravar de 1/3 (um terço) até a metade as penas previstas nos arts. 1º, 2º e 4º a 7º: I - ocasionar grave dano à coletividade;

⁶ Art. 384. Encerrada a instrução probatória, se entender cabível nova definição jurídica do fato, em consequência de prova existente nos autos de elemento ou circunstância da infração penal não contida na acusação, o Ministério Público deverá aditar a denúncia ou queixa, no prazo de 5 (cinco) dias, se em virtude desta houver sido instaurado o processo em crime de ação pública, reduzindo-se a termo o aditamento, quando feito oralmente. § 1º Não procedendo o órgão do Ministério Público ao aditamento, aplica-se o art. 28 deste Código. § 2º Ouvido o defensor do acusado no prazo de 5 (cinco) dias e admitido o aditamento, o juiz, a requerimento de qualquer das partes, designará dia e hora para continuação da audiência, com inquirição de testemunhas, novo interrogatório do acusado, realização de debates e julgamento. § 3º Aplicam-se as disposições dos §§ 1o e 2o do art. 383 ao caput deste artigo. § 4º Havendo aditamento, cada parte poderá arrolar até 3 (três) testemunhas, no prazo de 5 (cinco) dias, ficando o juiz, na sentença, adstrito aos termos do aditamento. § 5º Não recebido o aditamento, o processo prosseguirá.

(v), inexigibilidade de conduta diversa ocasionada pelas dificuldades financeiras da empresa e, alternativamente, em caso de condenação, a fixação da pena no mínimo legal com regime inicial aberto e substituição por restritiva de direitos.

Então, sobreveio a sentença que é objeto do estudo, um decreto condenatório, impondo a pena criminal de 13 anos, 02 meses e 10 dias de reclusão e 107 dias-multa. O excesso da pena criminal aplicada é ostensivo e desproporcional ao fato, ao menos, nos seguintes pontos em destaque:

(i) Valoração negativa da vetorial personalidade do condenado (art. 59 do CP) – com base em ações penais e inquéritos policiais instaurados em seu desfavor, em violação à súmula n. 444 do STJ;⁷

(ii) Aplicação da majorante grave dano à coletividade – em contrariedade aos argumentos acima expostos;

(iii) Negação do reconhecimento da continuidade delitiva na integralidade do período denunciado, sob alegação de que a conduta não estaria rigorosamente comprovada em todos os meses, conforme o quadro abaixo:

| | Jan | Fev | Mar | Abr | Mai | Jun | Jul | Ago | Set | Out | Nov | Dez |
|------|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|
| 2011 | | | | | | | | | x | x | x | x |
| 2012 | x | x | | x | x | x | x | x | x | x | x | x |
| 2013 | | | | | | | x | x | x | x | | |

Destaque-se que a condenação pelo suposto crime contra a ordem tributária alegadamente causador da supressão de R\$ 147.904,42 resultou excessivamente sancionado com a pena privativa de liberdade de 13 anos, 02 meses e 10 dias de reclusão e 107 dias-multa. Isto é, o excesso na dosagem de pena obedece a seguinte razão matemática: cada 1 ano de pena privativa de liberdade aplicada corresponde à alegada supressão da quantia de R\$ 11.377,26.

A sentença foi objeto de recurso de Apelação Criminal e o caso será julgado pela Câmara Criminal do Tribunal de Justiça. Então, aqui, diante do caso e de suas particularidades, é saber qual a posição correta a ser seguida no segundo grau de jurisdição. A questão principal trata sobre a adequação legal e científica do reconhecimento do fato julgado e da dosimetria da pena aplicada na sentença,

⁷ Súm. 444/STJ. É vedada a utilização de inquéritos policiais e ações penais em curso para agravar a pena-base.

especificamente se a série das alegadas 19 supressões fraudulentas de receitas tributárias imputadas ao acusado configuram continuidade delitiva.

4. O CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA DO ART. 1º, II DA LEI 8.137/90 E A SUPRESSÃO DE RECEITA DE IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇO (ICMS)

Os crimes contra a ordem tributária previstos no art. 1º da Lei n. 8.137/90⁸ são crimes de fraude penal tributária, que tutelam os bens jurídicos receita tributária e verdade informacional – semelhante ao que ocorre no art. 2º da Lei n. 8.137/90.⁹ A configuração do tipo objetivo descreve crime material de dano ao bem jurídico receita tributária, mediante a prática de condutas fraudulentas que causam dano ao bem jurídico verdade informacional, ambos com titularidade supra-individual. O autor do crime deve demonstrar conhecimento e vontade de realização de uma das hipóteses de condutas fraudulentas previstas nos incisos com o fim de reduzir ou suprimir tributo. Especificamente a conduta de *“fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal”* (art. 1º, II da Lei n. 8.137/90) é pluriofensiva, causando dano a verdade informacional com a finalidade de reduzir o valor devido a título de receita tributária.¹⁰

⁸ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

⁹ RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos. *Revista Brasileira de Ciências Criminas*, São Paulo: RT, 2019, v. 160, p. 75-76. Exatamente nesse sentido, STF, RHC n. 163.334/SC, Plenário, Rel. Min. Roberto Barroso, 18/12/2019, fl. 92.

¹⁰ RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos. *Revista Brasileira de Ciências Criminas*, São Paulo: RT, 2019, v. 160, p. 74-75.

O Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) é um tributo de competência estadual, que tem como o fato gerador (hipótese de incidência tributária) a operação de circulação jurídica de mercadorias (art. 155, II da CF), isto é a transferência da propriedade da mercadoria.¹¹ A lei tributária exige alguns livros para controle da operação, como por exemplo de entrada e saída de mercadoria e de apuração do ICMS.¹²

É possível evidenciar que a prática da fraude descrita no tipo penal pode acontecer guardando profundas semelhanças de tempo, local e modo de execução, assim como consta evidenciado neste caso. Destaque-se, ainda, que a presente imputação foi feita pelo mesmo crime, tendo como vítima rigorosamente os mesmos titulares dos bens jurídicos tutelados.

5. A ACUMULAÇÃO DE PENAS NO CONCURSO MATERIAL DE CRIMES (ART. 69 DO CP)

O concurso material de crimes (concurso real) está disciplinado segundo o princípio do *quot delicta, tot poenae*, que prevê a acumulação material das penas aplicadas para cada caso no art. 69, *caput* do CP.¹³ Segundo essa diretriz, a solução da questão do concurso de crimes, resolve-se pela soma aritmética das penas de cada crime. Todavia há vários fenômenos nos quais o resultado prático do apenamento segundo a rigidez do cúmulo material é extremamente severo e desproporcional com a efetiva culpabilidade do autor pelo cometimento do fato ofensivo ao bem jurídico. Veja-se, por exemplo, o caso de que três pequenos furtos de R\$ 50,00 em sequência –com idênticas circunstâncias de tempo, local e modo de ação e totalizando R\$ 150 de prejuízo à vítima – poderiam receber sanção mais grave que a de um único furto da quantia de R\$ 600,00 contra a mesma vítima. Isso aconteceria caso os furtos sequenciais fossem valorados autonomamente, rompendo a continuidade delitiva e recebendo penas específicas que seriam somadas segundo o cúmulo material.

Outro fenômeno diferente do caso analisado é o da reiteração criminosa. As características da reiteração criminosa não se confundem com características do

¹¹ CARAZZA, Roque, *ICMS*, 14 ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 38.

¹² BALTAZAR Jr., José Paulo, *Crimes federais*, 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 838.

¹³ Art. 69 - Quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplicam-se cumulativamente as penas privativas de liberdade em que haja incorrido. No caso de aplicação cumulativa de penas de reclusão e de detenção, executa-se primeiro aquela.

crime continuado. Na reiteração criminosa, o autor pratica diversas condutas com as mesmas condições de tempo e lugar, mas sem um vínculo entre elas. Já no crime continuado, há sempre um vínculo entre as condutas da unidade sequencial de prática do crime, que observam semelhanças de tempo, local e, sobretudo, modo de execução que manifesta esse liame entre as condutas. É isso que tem levado a ciência jurídica a apontar que o apenamento da reiteração delitiva deva acontecer pela acumulação das penas e o da continuidade delitiva pelo princípio da exasperação de uma única infração.¹⁴

Por fim, no caso em análise, registramos que a desconsideração das características do (i) mesmo modo de agir e empreender a continuidade delitiva sobre (ii) um mesmo imputado crime no (iii) mesmo local denunciado e (iv) em condições de tempo muito aproximadas causou um apenamento extremamente excessivo de 13 anos e 2 meses de pena privativa de liberdade.

6. CONCEITO, FUNDAMENTO E ELEMENTOS DO CRIME CONTINUADO COMO QUALIDADE DO FENÔMENO CRIMINAL

O conceito de crime continuado (*delictum continuatum*) descreve características delitivas do fato criminoso continuado e por isso pertence à teoria do crime ou do fato criminoso,¹⁵ produzindo consequências práticas sobre modulação da punibilidade na dosimetria da pena criminal. O crime continuado designa “unidade jurídica criminosa”, empreendida mediante a repetição de condutas criminais muito semelhantes apresentando “entre si uma conexão objetiva e subjetiva” no aproveitamento pelo autor do mesmo contexto situacional exterior.¹⁶ Essa unidade jurídica criminosa justifica a “reprovação compressiva” da sequência de condutas entendidas na sua integralidade,¹⁷ devido à “diminuição da culpa em nome

¹⁴ BENTO DE FARIA, Antonio, *Código penal brasileiro (comentado), Parte geral (Arts. 1 a 41)*, 2ª ed, Rio de Janeiro: Record Editora, 1958, v. II, p. 143.

¹⁵ DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito penal português, Parte Geral, As consequências jurídicas do crime*, Coimbra: Coimbra editora, 2011, v.2, p. 276, §392, 296, § 432; DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito penal, parte geral, Questões fundamentais, A doutrina geral do crime*, 2 ed., Coimbra: Coimbra editora, 2007, t.1, p. 1027, § 38.

¹⁶ DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito penal, parte geral, Questões fundamentais, A doutrina geral do crime*, 2 ed., Coimbra: Coimbra editora, 2007, t.1, p. 1028, § 40.

¹⁷ MANTOVANI, Ferrando, *Diritto penale, Parte generale*, Padova: Cedam, 7 ed., Padova: Cedam, 2011, p. 494.

de uma menor exigibilidade” da conduta conforme o direito, decorrente do contexto situacional exterior.¹⁸

A ciência penal costuma apresentar um conjunto de casos paradigmáticos de diminuição da culpabilidade (reprovabilidade) no crime continuado pela menor exigibilidade contextual: (i) criação de relação entre os sujeitos do crime com a prática da primeira conduta, (ii) verificação da permanência da oportunidade favorável a prática do crime já aproveitada na primeira conduta (v.g. descoberta de porta falsa que dá acesso à casa permitindo o aproveitamento para o furto de objetos em diferentes momentos), (iv) perduração do meio adquirido para a prática da primeira conduta (v.g. *utilização da máquina comprada para fabricar moeda falsa*), (v) possibilidade de alargamento do âmbito da atividade criminosa (v.g. furtar um bem a mais do que pretendia por estar no mesmo cômodo).¹⁹ Especificamente, a descrição da denúncia objeto deste estudo enquadra-se no segundo conjunto de casos paradigmáticos: verificação da permanência da oportunidade favorável a prática do crime já aproveitada na primeira conduta. Isto é, haveria a verificação da suposta permanência de oportunidade favorável à realização de lançamentos indevidos de créditos fiscais inexistentes, decorrentes de pagamento antecipado de ICMS em montante superior ao efetivamente pago.

O reconhecimento fenomenológico da continuidade delitiva exige a percepção integral da unidade sequencial na forma de execução das condutas (ação ou omissão), com específica relação subjetiva do autor com as condutas e os resultados, ao longo do tempo. A continuidade indica fenômeno criminal unitário com qualidades objetivas e subjetivas comuns à sequência de condutas em continuidade, de modo que a sua punibilidade não depende das regras aplicáveis às hipóteses de pluralidade ou de concurso de crimes.

Por essa razão o fracionamento de parcelas dessa continuidade comportamental, como se fossem condutas e resultados criminais autônomos e absolutamente distintos, é arbitrário e injustificado. A própria tipologia fenomenológica da continuidade delitiva reconhecida pela lei penal indica que a sua valoração deve ser global – segundo o princípio da unidade –, ainda que pudesse aparentar a formal realização do tipo penal por diversas vezes.

¹⁸ CORREIA, Eduardo, *Direito criminal, reimpressão da edição de 1965*, Coimbra: Almedina, 2016. v. 2, p. 209; DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito penal, parte geral, Questões fundamentais, A doutrina geral do crime*, 2 ed., Coimbra: Coimbra editora, 2007, t.1, p. 1032 e 1033, § 46 e 48.

¹⁹ CORREIA, Eduardo, *Direito criminal, reimpressão da edição de 1965*, Coimbra: Almedina, 2016. v. 2, p. 210; DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito penal, parte geral, Questões fundamentais, A doutrina geral do crime*, 2 ed., Coimbra: Coimbra editora, 2007, t.1, p. 1032, § 46.

O fracionamento arbitrário de parcelas do curso delitivo cria o perigo de imposição de penas excessivas, desproporcionais, injustas e desumanas pela aplicação da regra do cúmulo material. Justamente por isso que a prudência e a intenção de justiça na prática jurisprudencial motivaram os julgadores internacionalmente a melhor reconhecerem as qualidades continuadas no fenômeno criminal em julgamento.

Historicamente, a prática jurisprudencial italiana na Idade Média reconheceu características próprias do “*concursum continuatum*” com de adequar o tratamento sancionatório justo à repetição de crimes do mesmo tipo.²⁰ O perigo era a profunda injustiça no apenamento severíssimo e desproporcional da continuidade delitiva, segundo a dureza aritmética da rígida cumulação material de penas referente à cada fração individual da continuidade delitiva (*quot delicta, tot poenae*).²¹ Posteriormente o conceito passou a integrar Códigos Penais do Reino da Bavaria (1869) e de Baden (1845),²² e o Código Penal para o Reino da Itália de 1889 (art. 79 do *Codice Penale Zanardelli*)²³ e o Código Penal da República dos Estados Unidos do Brasil de 1890 (art. 66, §2º CP de 1890).²⁴

O fundamento para a reprovação integral da unidade sequencial da continuidade delitiva como um único fato continuado decorre de imperativos de (i) fidelidade jurídica às características desse fenômeno criminal, (ii) de humanidade impedindo a desumanidade do excesso punitivo (art. 5º, XLV, alínea “e” da CF),²⁵ (iii)

²⁰ COSTA E SILVA, Antonio José, *Código penal dos estados unidos do brasil comentado*, Brasília: Senado Federal, 2004, v.2, p. 283; ANTOLISEI, Francesco, *Manuale di diritto penale, Parte Generale*, 16 ed., edição atualizada por L. Conti, Milano: Giuffrè, 1997, p. 519-520.

²¹ RODRIGUEZ DEVESA, Jose Maria, *Derecho penal español, Parte general*, 8 ed, Madrid: Carasa, 1981, p. 809.

²² RODRIGUEZ DEVESA, Jose Maria, *Derecho penal español, Parte general*, 8 ed, Madrid: Carasa, 1981, p. 809.

²³ **Art. 79.** Più violazioni della estessa disposizione di legge, anche comesse in tempi diversi, con atti esecutivi della medesima risoluzione, si considerano per un solo reato; ma la pena è aumentata da un sesto alla metà.

²⁴ **Art. 66.** Na aplicação das penas serão observadas as seguintes regras: (...) § 2º Quando o criminoso tiver de ser punido por mais de um **crime da mesma natureza, cometidos em tempo e lugar diferentes**, contra a mesma ou diversa pessoa, **impor-se-lhe-ha no gráo Maximo a pena de um só dos crimes**, com aumento da 6ª parte.

²⁵ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XLVII - não haverá penas: (...) e) cruéis;

de coerência lógica na retribuição proporcional da culpabilidade pela pena aplicada²⁶ (arts. 1, III da CF²⁷ e 59 do CP)²⁸ e (iv) de realização da justiça criminal para o fato julgado (art. 5º, XXXV da CF).²⁹

Atualmente, o reconhecimento da continuidade delitiva no direito comparado, encontra-se na jurisprudência, ciência jurídica e positivado no ordenamento penal, *v.g* de Portugal (art. 30º, n. 2 do CP português)³⁰ prevendo regras específicas de punição (art. 79º do CP português),³¹ da Itália (art. 81, 2 do CP italiano)³² e da Espanha (art. 74 do CP espanhol).³³ Em síntese, os dispositivos legais

²⁶ Em Portugal, sobre o fundamento do crime continuado para garantir punições proporcionais e justas, DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito penal, parte geral, Questões fundamentais, A doutrina geral do crime*, 2 ed., Coimbra: Coimbra editora, 2007, t.1, p. 1028, § 39.

²⁷ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) III - a dignidade da pessoa humana;

²⁸ Art. 59 - O juiz, atendendo à culpabilidade, aos antecedentes, à conduta social, à personalidade do agente, aos motivos, às circunstâncias e conseqüências do crime, bem como ao comportamento da vítima, estabelecerá, conforme seja necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime.

²⁹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

³⁰ Art. 30.º Concurso de crimes e crime continuado 1 - O número de crimes determina-se pelo número de tipos de crime efectivamente cometidos, ou pelo número de vezes que o mesmo tipo de crime for preenchido pela conduta do agente. 2 - Constitui um só crime continuado a realização plúrima do mesmo tipo de crime ou de vários tipos de crime que fundamentalmente protejam o mesmo bem jurídico, executada por forma essencialmente homogénea e no quadro da solicitação de uma mesma situação exterior que diminua consideravelmente a culpa do agente. 3 - O disposto no número anterior não abrange os crimes praticados contra bens eminentemente pessoais.

³¹ Art. 79.º Punição do crime continuado 1 - O crime continuado é punível com a pena aplicável à conduta mais grave que integra a continuação. 2 - Se, depois de uma condenação transitada em julgado, for conhecida uma conduta mais grave que integre a continuação, a pena que lhe for aplicável substitui a anterior.

³² Art. 81. (Concorso formale. Reato continuato). [1] E' punito con la pena che dovrebbe infliggersi per la violazione piu' grave aumentata sino al triplo chi con una sola azione od omissione viola diverse disposizioni di legge ovvero commette piu' violazioni della medesima disposizione di legge. [2] Alla stessa pena soggiace chi con piu' azioni od omissioni, esecutive di un medesimo disegno criminoso, commette anche in tempi diversi piu' violazioni della stessa o di diverse disposizioni di legge. [3] Nei casi preveduti da quest'articolo, la pena non puo' essere superiore a quella che sarebbe applicabile a norma degli articoli precedenti. [4] Fermi restando i limiti indicati al terzo comma, se i reati in concorso formale o in continuazione con quello piu' grave sono commessi da soggetti ai quali sia stata applicata la recidiva prevista dall'articolo 99, quarto comma, l'aumento della quantita' di pena non puo' essere comunque inferiore ad un terzo della pena stabilita per il reato piu' grave.

³³ Art. 74. 1. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, el que, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, realice una pluralidad de acciones u omisiones que ofendan a uno o varios sujetos e infrinjan el mismo precepto penal o preceptos de igual o semejante naturaleza, será castigado como autor de un delito o falta continuados con la pena señalada para la infracción más grave, que se impondrá en su mitad superior, pudiendo llegar hasta la mitad inferior de la pena superior en grado. 2. Si se tratare de infracciones contra el patrimonio, se impondrá la pena

determinam que a punição deve ocorrer considerando o fato mais grave com a respectiva majoração da pena em razão da continuidade delitiva.

O ordenamento jurídico brasileiro estabelece cinco elementos típicos do crime continuado na disciplina do art. 71 do CP:³⁴ (i) mais de uma ação ou omissão, (ii) dois ou mais crimes da mesma espécie, (iii) condição de tempo, (iv) condição de lugar e, sobretudo, (v) maneira de execução.

O reconhecimento da semelhança de condição temporal na continuidade exige atenção para o entendimento da natureza e das circunstâncias do caso em julgamento. Especificamente, o crime contra a ordem tributária na espécie de supressão de receita por inserção elemento falso é exemplo emblemático. Um intervalo de um único mês em uma rigorosa sequência mensal ao longo de um ano é absolutamente insignificante para a unidade delitiva, por força da (i) natureza e frequência das operações tributárias, (ii) proporção jurídica do apenamento e (iii) o condenado não pode ser prejudicado em contrariedade à realidade fática, caso sempre tenha praticado a mesma conduta, mas as instâncias de controle não tenham apurado ou denunciado a prática em alguns meses em específico.

Mesmo alguns meses ou até um ano sem a comprovação prática de conduta criminosa poderá ocorrer, *v.g.* na hipótese da fraude por meio da inserção de elementos falsos na declaração de ajuste anual de pessoa física.³⁵ O fraudador que agir com dolo de supressão de receita por meio de inserção de dados falsos, guardando exatamente as mesmas condições de lugar e de maneira de execução somente terá a possibilidade fática de realizar uma fraude por ano. É uma limitação ontológica própria da natureza desse fato tributário, que demonstra claramente a

teniendo en cuenta el perjuicio total causado. En estas infracciones el Juez o Tribunal impondrá, motivadamente, la pena superior en uno o dos grados, en la extensión que estime conveniente, si el hecho revistiere notoria gravedad y hubiere perjudicado a una generalidad de personas. 3. Quedan exceptuadas de lo establecido en los apartados anteriores las ofensas a bienes eminentemente personales, salvo las constitutivas de infracciones contra el honor y la libertad e indemnidad sexuales que afecten al mismo sujeto pasivo. En estos casos, se atenderá a la naturaleza del hecho y del precepto infringido para aplicar o no la continuidad delictiva.

³⁴ Art. 71 - Quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes da mesma espécie e, pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, devem os subsequentes ser havidos como continuação do primeiro, aplica-se-lhe a pena de um só dos crimes, se idênticas, ou a mais grave, se diversas, aumentada, em qualquer caso, de um sexto a dois terços.

³⁵ FRAGOSO, Christiano Falk, Comentário ao art. 71 In: SOUZA, Luciano Anderson, *Código Penal Comentado*, 2 ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020, p. 250.

impossibilidade de seguir rigidamente determinado critério de tempo como obstáculo ao reconhecimento da continuidade delitiva sem analisar o caso concreto.

É por isso que a jurisprudência entendeu corretamente que na falta de determinação legal da frequência de condutas não se pode tomar 30 dias como um número rígido e absoluto capaz de negar a natureza única do fato criminal em continuidade delitiva.³⁶

Destacamos que o entendimento do decreto condenatório sobre aventados três períodos de tempo não se justifica perante a análise detida dos fatos. Veja-se que o suposto primeiro período distinguir-se-ia do suposto segundo período apenas por se tratar da sequência do ano de 2011 para o ano de 2012, dado que o primeiro acabaria em dezembro de 2011 e o segundo período começaria em janeiro de 2012. Trata-se de encadeamento de meses consecutivos, sem qualquer dissolução de continuidade temporal.

Ademais a ciência penal brasileira possui longa tradição no sentido de que o modo de execução criminal revela maior importância para o reconhecimento do fenômeno da continuidade delitiva diante das outras condições. Ao menos, desde Bento de Faria em 1958, se tem claro que “a condição de tempo e lugar não é essencial a existência da continuidade, desde que outras circunstâncias e sobretudo a identidade ou semelhança do processo executivo dos vários crimes revela conexão que entre êles existe na linha de continuidade”.³⁷ Já anteriormente em 1938, Costa e Silva pontuava que o “verdadeiro traço característico” da continuidade delitiva está

³⁶ PENAL E PROCESSO PENAL. AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CONTINUIDADE DELITIVA. LAPSO SUPERIOR A 30 DIAS. RECONHECIMENTO PELA INSTÂNCIA ORDINÁRIA. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. AFERIÇÃO DOS REQUISITOS. EXAME DO ACERVO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. 1. "Inexistindo previsão legal expressa a respeito do intervalo temporal necessário ao reconhecimento da continuidade delitiva, presentes os demais requisitos da ficção jurídica, não se mostra razoável afastá-la, apenas pelo fato de o intervalo ter ultrapassado 30 dias" (AgRg no AREsp 531.930/SC, Rel. Min. Sebastião Reis Júnior, 6º Turma, julgado em 03/02/2015, DJe 13/02/2015). 2. A análise acerca da presença, na espécie, dos requisitos necessários ao reconhecimento da continuidade delitiva entre os crimes contra a ordem tributária praticados no período compreendido de fevereiro/2001 a abril/2001 e de agosto/2001 a novembro/2001 demandaria o revolvimento do conteúdo fático-probatório dos autos, o que é vedado nesta instância extraordinária, nos termos da Súmula 7 deste Sodalício. 3. Agravo interno improvido." (AgRg no REsp 1.613.851/MT, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, julgado em 10/11/2016, DJe 13/12/2016)

³⁷ BENTO DE FARIA, Antonio, *Código penal brasileiro (comentado), Parte geral (Arts. 1 a 41)*, 2ª ed, Rio de Janeiro: Record Editora, 1958, v. II, p. 143.

no elemento subjetivo da unidade resolução criminosa.³⁸ Algo que está absolutamente manifesto no caso em análise.

Também na tradição portuguesa, é ostensiva a compreensão de que o modo de execução criminal – em determinado contexto exterior que diminui a reprovabilidade da conduta – tem maior relevo diante de condições auxiliares de lugar e de tempo. Em 1965, Eduardo Correia já ensinava que “a exigência – quase sempre feita pela doutrina naturalística – de uma qualquer conexão no espaço e no tempo das actividades continuadas mal pode, do ponto de vista expandido, assumir qualquer relevo especial. Certo que deve existir uma conexão interior entre os diversos actos, derivada de a motivação de cada um estar ligada à dos outros”.³⁹ Igualmente, Jorge de Figueiredo Dias leciona “decisivo para a continuação não é o lugar e o dia das violações, mas a unidade de contexto situacional em que ocorrem, isto é, que elas se relacionem contextualmente uma com as outras.”⁴⁰

Por todas as razões técnicas expostas neste estudo, registamos que estão presentes os elementos objetivos e subjetivos da unidade fática da continuidade delitiva nos fatos descritos na sentença, nomeadamente (i) pluralidade de supostas inserções fraudulentas de informações, que (ii) em tese, causariam o mesmo crime do art. 1, II da Lei 8137/90, contra as mesmas vítimas (iii) por meses em sequência – ainda que com intervalos não relevantes –, (iv) mediante alegado lançamento indevido de créditos fiscais inexistentes, decorrentes de pagamento antecipado de ICMS em montante superior ao efetivamente pago, (v) no endereço da empresa que foi objeto de autuação.

Em jeito de síntese, trata-se da imputação pelo mesmo crime que teria acontecido contra as mesmas vítimas titulares dos mesmos bens jurídicos, segundo o mesmo modo de execução e condições de local, com pequena variação irrelevante de tempo. Logo, um erro judicial.

³⁸ COSTA E SILVA, Antonio José, *Código penal dos Estados Unidos do Brasil comentado, reimpressão de 1938*, Brasília: Senado Federal, 2004, v.2, p. 283 e 285.

³⁹ CORREIA, Eduardo, *Direito criminal, reimpressão da edição de 1965*, Coimbra: Almedina, 2016. v. 2, p. 209.

⁴⁰ DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito penal, parte geral, Questões fundamentais, A doutrina geral do crime*, 2 ed., Coimbra: Coimbra editora, 2007, t.1, p. 1030, § 43.

7. CRITÉRIOS DO CRIME CONTINUADO COMO DIRETRIZ PARA A DOSIMETRIA DA PENA CRIMINAL (71 DO CP)

A teoria da pena criminal é composta por quatro elementos: (i) fundamento, (ii) finalidade, (iii) espécie de pena e (iv) punibilidade.⁴¹ A efetiva aplicação de uma pena criminal a ser executada depende do cumprimento desses elementos e das respectivas quatro perguntas correspondentes: por que, para que, como e quando/quanto punir. Especificamente a punibilidade é o quarto elemento responsável pelas respostas às perguntas do quando e do quanto punir o condenado.⁴²

O sempre lembrado Manoel Pedro Pimentel lecionava que o crime continuado é uma ficção jurídica fundada em motivos de equidade, justificados pela “culpabilidade diminuída” e com “vistas a promover a individualização da pena”. Na mesma linha, segue a lição de Miguel Reale Jr, que entende que o instituto “*não constitui uma unidade real e nem mesmo ficta, sendo apenas uma modulação da pena em virtude de menor culpabilidade*”. Assim, o que está em jogo é o privilégio do agente que tem “*culpabilidade diminuída*”, “*a culpabilidade resta diminuída na repetição de ações homogêneas, pois os crimes concorrentes colocam-se em uma sequência, na qual o crime que se praticou facilita a renovação da conduta delituosa.*”⁴³

O fenômeno do crime continuado é regido pelo princípio do princípio da unidade⁴⁴ comportamental em relação ao fato criminoso e pelo princípio da exasperação em relação à dosimetria da pena. O princípio da exasperação orienta o juízo de punibilidade para que a pena guarde proporcionalidade com a culpabilidade do condenado pelo cometimento da série de fatos em continuidade delitiva.

É exatamente o princípio da exasperação que consta configurado no regramento da punibilidade do crime continuado no ordenamento penal brasileiro,

⁴¹ RUIVO, Marcelo Almeida, O fundamento e as finalidades da pena criminal, A imprecisão das doutrinas absolutas e relativas, *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, v. 121. p. 165 e 185.

⁴² RUIVO, Marcelo Almeida, A pena na criminalidade empresarial. In: GODINHO, Inês Fernandes; KINDHÄUSER, Urs; VERREL, Torsten Verrel, *Dasein und Gerechtigkeit, Ser-ai e Justiça*, Baden-Baden: Nomos Verlag, 2020, p. 368-369.

⁴³ PIMENTEL, Manuel Pedro, *Do crime continuado*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 32; e REALE Jr, Miguel, *Fundamentos de Direito Penal*, São Paulo: Forense, 2020, pp. 83, 346-348.

⁴⁴ JESCHECK, Hans-Heinrich; WEIGEND, Thomas, *Lehrbuch des Strafrechts, Allgemeiner Teil*, 5 ed., Berlin: Duncker & Humblot, 1996, p. 710.

como causa especial de aumento de pena (majorante), com atuação na terceira fase do cálculo da pena, como se percebe pela previsão do intervalo de fração matemática de um sexto a dois terços no art. 71 do CP.

Luciano Anderson de Souza, mais recentemente, leciona que “ao se analisar todos estes elementos, há que se observar, entretanto, que a lei adotou propositadamente fórmulas flexíveis com vistas a permitir maiores balizas de Justiça ao aplicador da lei penal, sendo plenamente admissível uma interpretação ampliativa em norma não restritiva, inspirada no favor rei”. Diz o autor, “é o critério de equidade que funda o instituto”, citando os clássicos de Hungria e Pimentel. “Aliás, é exatamente esta necessária postura interpretativa que funda a regra do concurso material benéfico (arts. 70, parágrafo único, e 71, parágrafo único, do CP), em que, na hipótese de a exasperação decorrente das regras do concurso formal perfeito e crime continuado excederem a que resultaria do somatório de penas, aplica-se a regra do concurso material.”⁴⁵

A lei prevê um intervalo amplo de frações para majoração da pena na unidade delitiva do crime continuado, sem que indique exatamente o *quantum* a ser aplicado. Por essa razão a jurisprudência⁴⁶ específica dos crimes contra a ordem tributária tem estabelecido o critério do tempo de permanência da prática do crime para determinação da fração de majoração da pena. No caso específico da equivocada sentença, as supostas 19 fraudes totalizam o período de 1 ano e 7 meses. Caso forem consideradas exatamente a distribuição das supostas fraudes nos exercícios poder-se-ia falar, no máximo, em três anos indicando o aumento de 1/4 (um quarto).

8. CONCLUSÃO

Diante do exame acurado da situação jurídica, o estudo só pode ser concluído tecnicamente no sentido da boa ciência penal. Não é correta a interpretação jurídica dos fatos narrados na sentença examinada sobre a existência de supostos diferentes contextos da alegada supressão de receita de ICMS, fazendo incidir o sancionamento pela cumulação material de penas. Falta a fundamentação idônea da razão pela qual

⁴⁵ SOUZA, Luciano Anderson de, REALE JR, Miguel (org), *Código Penal Comentado*: São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 224-225.

⁴⁶ Neste sentido: TRF3, 2ª Turma, ACRIM 0001643-55.2000.4.03.6181, Rel. Juiz Convocado Renato Toniasso, j. em 28/06/2006.

haveria a suposta ocorrência de três contextos que aumentam excessivamente a pena definitiva do crime denunciado, em violações ao art. 93, IX da CF e aos art. 19, 69 e 71 do CP.

De outro lado, a sentença estudada está errada, pois estão presentes os elementos e critérios para o reconhecimento do dispositivo da continuidade delitiva (art. 71 do CP) na sequência de supressões de receitas tributárias descritas na sentença. Estão significativamente presentes os elementos essenciais para reconhecimento da continuidade delitiva nas sequências de supressões de receitas tributárias, bem nos termos da doutrina e positivadas no art. 71 do CP: (i) prática de mais de uma conduta (ação ou omissão), que (ii) resulta em dois ou mais crimes da mesma espécie criminal, com condições semelhantes de (iii) tempo, (iv) lugar e (v) maneira de execução. Veja-se que a sentença reconhece que as 19 alegadas supressões todas ocorreram no mesmo lugar e seguindo o mesmo modo de execução da suposta prática criminal. Em termos temporais, a sequência mensal é rigorosamente constante por 19 vezes, com intervalos desconsideráveis de 30 dias e de 180 dias. Portanto a dosimetria da pena criminal deve observar a causa especial de diminuição de pena (minorante) prevista no art. 71, determinando que seja aplicada a pena de um só crime aumentando essa pena em um sexto a dois terços.

9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANTOLISEI, Francesco, *Manuale di diritto penale, Parte Generale*, 16 ed., edição atualizada por L. Conti, Milano: Giuffrè, 1997.

BALTAZAR Jr., José Paulo, *Crimes federais*, 9 ed., São Paulo: Saraiva, 2014.

BENTO DE FARIA, Antonio, *Código penal brasileiro (comentado), Parte geral (Arts. 1 a 41)*, 2 ed., Rio de Janeiro: Record Editora, 1958, v. II.

CARAZZA, Roque, *ICMS*, 14 ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

CORREIA, Eduardo, *Direito criminal, reimpressão da edição de 1965*, Coimbra: Almedina, 2016. v. 2.

COSTA E SILVA, Antonio José, *Código penal dos estados unidos do brasil comentado*, Brasília: Senado Federal, 2004, v. 2.

DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito penal, parte geral, Questões fundamentais, A doutrina geral do crime*, 2 ed., Coimbra: Coimbra editora, 2007, t.1.

DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito penal português, Parte Geral, As consequências jurídicas do crime*, Coimbra: Coimbra editora, 2011, t.2.

FRAGOSO, Christiano Falk, *Comentário ao art. 71* In: SOUZA, Luciano Anderson, *Código Penal Comentado*, 2 ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

JESCHECK, Hans-Heinrich; WEIGEND, Thomas, *Lehrbuch des Strafrechts, Allgemeiner Teil*, 5 ed., Berlin: Duncker & Humblot, 1996, p. 710.

MANTOVANI, Ferrando, *Diritto penale, Parte generale*, Padova: Cedam, 7 ed., Padova: Cedam, 2011.

PIMENTEL, Manuel Pedro, *Do crime continuado*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

REALE JR, Miguel (org), *Código Penal Comentado*: São Paulo: Saraiva, 2017.

REALE Jr, Miguel, *Fundamentos de Direito Penal*, São Paulo: Forense, 2020.

RODRIGUEZ DEVESA, Jose Maria, *Derecho penal español, Parte general*, 8º ed, Madrid: Carasa, 1981.6

RUIVO, Marcelo Almeida, Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, v. 160, p. p. 57-84.

RUIVO, Marcelo Almeida, A pena na criminalidade empresarial. In: GODINHO, Inês Fernandes; KINDHÄUSER, Urs; VERREL, Torsten Verrel, *Dasein und Gerechtigkeit, Ser-ai e Justiça*, Baden-Baden: Nomos Verlag, 2020, p. 353-371.

SOUZA, Luciano Anderson de, REALE JR, Miguel (coord), *Código Penal Comentado*, São Paulo: Saraiva, 2017.