

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

LEONARDO MENDES ZORZI

O valor constitucional da solidariedade social como bem jurídico-penal dos delitos previdenciários: possibilidades e problemas concretos de política-criminal e dogmática

SÃO PAULO

2023

LEONARDO MENDES ZORZI

O valor constitucional da solidariedade social como bem jurídico-penal dos delitos previdenciários: possibilidades e problemas concretos de política-criminal e dogmática

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para obtenção do título de Mestre em Direito Penal.

Área de Concentração: Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia.

Orientadora: Prof.^a Associada Mariângela Gama de Magalhães Gomes.

SÃO PAULO

2023

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo na publicação

Serviço de Biblioteca e Documentação

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

ZORZI, Leonardo Mendes.

O valor constitucional da solidariedade social como bem jurídico-penal dos delitos previdenciários: possibilidades e problemas concretos de política-criminal e dogmática / Leonardo Mendes Zorzi ; orientadora, Mariângela Gama de Magalhães Gomes. São Paulo : FD, 2023.

Dissertação (Mestrado– Programa de Pós-Graduação em Direito) – Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo. Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia. Área de concentração: Direito Penal.

1. DIREITO. 2. DIREITO PENAL. 3. CRIMES PREVIDENCIÁRIOS.

Nome: ZORZI, Leonardo Mendes

Título: O valor constitucional da solidariedade social como bem jurídico-penal dos delitos previdenciários: possibilidades e problemas concretos de política-criminal e dogmática

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para obtenção do título de Mestre em Direito.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____
Instituição: _____
Julgamento: _____

Prof. Dr. _____
Instituição: _____
Julgamento: _____

Prof. Dr. _____
Instituição: _____
Julgamento: _____

RESUMO

ZORZI, Leonardo Mendes. O valor constitucional da solidariedade social como bem jurídico-penal dos delitos previdenciários: possibilidades e problemas concretos de política-criminal e dogmática.

RESUMO: O presente trabalho possui como tema a identificação do bem jurídico-penal tutelado pelos delitos previdenciários previstos nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal. Pretende-se analisar, a partir de um método dedutivo, se o valor constitucional da solidariedade social pode ou não ocupar o lugar de objeto jurídico de proteção penal, a partir de uma concepção político-criminal e crítica de bem jurídico, dos delitos previdenciários citados. Para alcançar essa resposta, parte-se de uma análise de aspectos fundamentais da solidariedade social: em primeiro lugar, enquanto valor insculpido na Constituição Federal, com especial interesse na sua relação com a Previdência Social; em segundo, enquanto valor vinculado à opção constitucional por um Estado Social e Democrático de Direito; e, em terceiro, enquanto possível critério de legitimação das contribuições previdenciárias. Analisam-se, então, a relação entre bem jurídico e Constituição, bem como possíveis critérios para identificação de bens jurídicos coletivos. Em seguida, tem-se como objeto de investigação os bens jurídico-penais tributários indicados pela doutrina, seus contornos conceituais e críticas de que são destinatários. Por fim, chega-se à conclusão de que o valor constitucional da solidariedade social pode ocupar o lugar de bem jurídico-penal tutelado pelos delitos previdenciários, apresentando-se, por fim, algumas análises de política-criminal e dogmática, com vistas a aferir seu rendimento prático.

Palavras-chave: Direito Penal. Direito Previdenciário. Contribuições Previdenciárias. Bem jurídico. Solidariedade Social.

ABSTRACT

ZORZI, Leonardo Mendes. The constitutional value of social solidarity as a legal good of social security offenses: possibilities and concrete problems of criminal policy and dogmatics.

ABSTRACT: This study aims to identify the legal and penal interests protected by social security offenses under articles 168-A and 337-A of the Penal Code. It intends to analyze, through a deductive method, whether the constitutional value of social solidarity can or cannot occupy the position of a legal object of penal protection, based on a political-criminal and critical conception of legal interests in the mentioned social security offenses. To achieve this answer, it starts with an analysis of fundamental aspects of social solidarity: firstly, as a value enshrined in the Federal Constitution, with particular interest in its relationship with Social Security; secondly, as a value linked to the constitutional choice for a Social and Democratic Rule of Law; and thirdly, as a possible criterion for legitimizing social security contributions. The relationship between legal interests and the Constitution is examined, as well as possible criteria for identifying collective legal interests. Next, the study focuses on the tax-based legal and penal interests indicated by doctrine, their conceptual outlines, and criticisms directed towards them. Finally, the conclusion is reached that the constitutional value of social solidarity can occupy the position of the legal and penal interest protected by social security offenses. Some analyses of criminal policy and legal theory are presented to assess its practical effectiveness.

Keywords: Criminal Law. Social Security Law. Social Security Contributions. Legal Good / Interests. Social Solidarity.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 SOLIDARIEDADE SOCIAL: FUNDAMENTOS	13
1.1 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E A PREVIDÊNCIA SOCIAL	13
1.2 ESTADO SOCIAL	21
1.3 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS	29
2 BEM JURÍDICO COMO CRITÉRIO DE LEGITIMAÇÃO DA INCRIMINAÇÃO	40
2.1 BREVES APONTAMENTOS HISTÓRICOS	40
2.2 CONCEITO POLÍTICO-CRIMINAL DE BEM JURÍDICO E SUA NATUREZA CONSTITUCIONAL	44
2.3 Bens Jurídicos Individuais e Coletivos	49
2.3.1 Teoria monista-pessoal	49
2.3.2 Teoria dualista	51
2.3.2.1 Critério de Hefeldehl	52
2.3.2.2 Critério de Schönemann (Navalha de Ockham)	53
2.3.2.3 Critérios de Greco	54
3 O BEM JURÍDICO-PENAL TRIBUTÁRIO	57
3.1 AS PROPOSTAS DE BEM JURÍDICO PENAL-TRIBUTÁRIO NA DOCTRINA	58
3.1.1 Correntes patrimonialistas	59
3.1.1.1 Patrimônio público	59
3.1.1.2 Arrecadação tributária	62
3.1.2 Correntes funcionalistas	65
3.1.2.1 Função tributária	65
3.1.2.2 Ordem tributária	67
3.1.2.3 Ordem econômica	69
3.1.3 Outras correntes	71
3.1.3.1 Deveres de colaboração, verdade, transparência e lealdade	71
3.1.3.2 Função social dos tributos	73
3.1.3.3 Previdência Social ou Seguridade Social	74
4 A TUTELA DO VALOR CONSTITUCIONAL DA SOLIDARIEDADE SOCIAL POR MEIO DO DIREITO PENAL	75
4.1 QUESTÕES DE POLÍTICA CRIMINAL	75

4.1.1	SOLIDARIEDADE SOCIAL COMO BEM JURÍDICO DOS DELITOS PREVIDENCIÁRIOS	76
4.1.1.1	Lineamentos de uma proposta.....	78
4.1.1.2	Valores ético-sociais e sentimentos.....	81
4.1.1.3	Enfrentamento das principais críticas feitas aos bens jurídico-penais tributários	84
4.1.1.4	Aplicação dos critérios para identificação de falsos bens jurídicos coletivos	87
4.1.2	A POSIÇÃO SISTEMÁTICA DOS CRIMES NO CÓDIGO PENAL....	89
4.1.3	EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO E RELAÇÃO COM A FUNÇÃO PREVENTIVA DA PENA.....	93
4.1.3.1	Histórico normativo e jurisprudencial sobre a extinção a punibilidade pelo pagamento do tributo	94
4.1.3.2	Efeitos no Direito penal.....	97
4.1.3.3	Denúncia espontânea.....	99
4.2	QUESTÕES DE DOGMÁTICA	101
4.2.1	CRIMES PREVIDENCIÁRIOS COMO CRIMES DE PERIGO ABSTRATO.....	101
4.2.1.1	Formas de perigo abstrato	106
4.2.1.2	Legitimidade dos crimes previdenciários como crimes de acumulação	111
4.2.2	O BEM JURÍDICO COMO CRITÉRIO DE INTERPRETAÇÃO DO TIPO	117
4.2.2.1	Delito de apropriação indébita previdenciária	118
4.2.2.2	Sonegação de contribuição previdenciária.....	128
4.2.3	ILÍCITO PENAL E ILÍCITO ADMINISTRATIVO	132
4.2.3.1	Teoria quantitativa.....	133
4.2.3.2	Teoria qualitativa.....	137
4.2.4	POSSIBILIDADE DE UM SISTEMA DE SANCIONAMENTO INTEGRADO.....	142
	CONCLUSÕES.....	145
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	150

INTRODUÇÃO

Tradicionalmente, o direito tributário sempre esteve vinculado a um paradigma positivista, no sentido de se priorizar o estudo da linguagem da lei como meio para se estabelecer limites ao poder estatal de tributar.¹ Esse paradigma teórico corresponde à noção clássica de Estado fiscal, compreendido como o ente que, por não desenvolver diretamente atividade econômica, cuja realização compete à sociedade civil, demanda receitas para financiar a execução de suas atividades de caráter quase exclusivamente político. Nesse contexto, relativo a um Estado cujos poderes precisam ser constantemente demarcados, a preocupação da doutrina se manteve em pensar as fronteiras, sob o prisma da legalidade, do poder tributário e os espaços de liberdade dos indivíduos.²

Contudo, a Constituição Federal de 1988, na esteira de outras Cartas políticas pelo mundo, adotou um modelo de Estado Constitucional e Democrático de Direito que, ao mesmo tempo em que assegura direitos e garantias individuais, fixa metas de desenvolvimento social a serem alcançadas. Essa configuração não suprime por completo o Estado fiscal, mas lhe impõe uma nova dinâmica normativa. Se antes o escopo era essencialmente manter em funcionamento um certo aparato burocrático, hoje o modelo de Estado está necessariamente comprometido, por determinação constitucional, em realizar os princípios e fundamentos da República, entre os quais encontra-se a solidariedade.³

Tais mudanças alcançam a própria ideia que se construiu de tributação, pois esse importante instrumento não se limita mais a um meio para o Estado obter o financiamento necessário à sua manutenção. Para além de um instrumento de obtenção de recursos, a tributação passa a também significar um fim em si mesmo, na medida em que sua legitimidade requer conformidade com os valores e determinações inscritos na

¹ SANTIAGO, Júlio Cesar. Solidariedade. Como legitimar a tributação? Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 1; MICHELI, Gian Antonio. Curso de direito tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978. p. 56.

² NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo. Coimbra: Almedina. p. 192.

³ CONTIPELLI, Ernani. Solidariedade Social Tributária. Coimbra: Almedina, 2010. P. 182.

Constituição, entre os quais a observância à capacidade contributiva dos cidadãos, por exemplo.⁴

Pensando os fundamentos constitucionais do Direito tributário, pode-se afirmar que, no Estado Social e Democrático de Direito, um dos principais fundamentos de legitimidade do tributo é a solidariedade social, que evoca, necessariamente, uma ideia de vínculos e de cooperação.⁵ Fundamentar a tributação a partir da solidariedade constitucional, hipótese que ganha cada vez mais espaço na doutrina, tem efeitos diretos em todo o sistema tributário, seja em relação ao modo de arrecadação, seja em relação às finalidades de emprego da receita obtida, ou mesmo de interpretação das normas infraconstitucionais.⁶ Isso ocorre não só no Brasil, mas também em outros países.⁷

Os vínculos entre a solidariedade e o tributo se mostram ainda mais estreitos quando se trata das contribuições previdenciárias, espécies de tributos que se destinam ao pagamento de aposentadorias e outros benefícios da Previdência Social, prestações essenciais para garantir uma existência minimamente digna àquelas pessoas que, devido à idade avançada, não podem mais trabalhar, ou então que estão temporariamente impedidas de trabalhar. Não é à toa que os estudiosos do direito previdenciário identificam a *solidariedade intergeracional* como um dos fundamentos do sistema previdenciário, na medida em que os trabalhadores ativos de uma época financiam os trabalhadores aposentados que lhes são contemporâneos.

É evidente que, sendo as contribuições previdenciárias imprescindíveis ao atendimento de demandas essenciais da população, e sendo meio e fim de realização de objetivos constitucionais de mais elevada dignidade, o direito penal também passa a integrar, em caráter subsidiário e fragmentário, o conjunto de respostas legais que pretendem garantir a preservação de aspecto tão relevante à existência da coletividade. Nesse sentido, Roxin afirma que “em cada situação histórica e social de um tempo humano os pressupostos imprescindíveis para uma existência em comum se

⁴ GRECO, Marco Aurelio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (org). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005. p. 178-179.

⁵ SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (org). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005. p. 11.

⁶ CONTIPELLI, Ernani. Solidariedade Social Tributária..., *op cit.* p. 175.

⁷ LIVINGSTON, Michael A. Progressividade e Solidariedade: uma perspectiva Norte-americana. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (org). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005. p. 190 e ss.

concretizam numa série de condições valiosas, [...] numa palavra os chamados bens jurídicos”.⁸

A tributação não é um fenómeno novo. No Estado Social e Democrático de Direito, porém, cujas finalidades se busca concretizar, ela cumpre papel fundamental na objetivação das determinações político-jurídicas definidas na Carta constitucional, além de ser instrumento de realização de valores como a solidariedade – um dos objetivos da República –, revelando aqui aspectos que, devido à sua elevada e fundamental importância, se credenciam à tutela contra as formas mais graves de agressão, isto é, excepcionalmente, pelo direito penal, quando os demais ramos do direito, em especial o administrativo sancionador, não se mostrarem suficientes.

Existe amplo debate na doutrina a respeito dos bens jurídicos afetados pelos crimes tributários e, em especial, previdenciários. Embora já se tenha ao menos trinta anos de intenso debate, a questão relativa ao bem jurídico por eles tutelados ainda é objeto de ampla discussão, uma vez que a sua delimitação tem implicações concretas no programa de política criminal a ser adotado. Por isso, Camargo e Silveira afirmam ser um tema que demanda maior atenção da doutrina.⁹

Isso é especialmente importante quando se pensa no verdadeiro caos normativo que se tornou a questão penal tributária no Brasil. Além dos tipos legais, previstos no Código Penal e na legislação especial, existem leis e entendimentos jurisprudenciais que procuraram disciplinar a extinção da punibilidade e o momento de consumação das espécies materiais desses crimes. Aqui, ganham destaque a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo e a necessidade de constituição definitiva do crédito fiscal na via administrativa para que se considere consumados os crimes tributários considerados materiais. Isso tem gerado insegurança jurídica e instabilidade.¹⁰

A doutrina, procurando equacionar essas questões, formulou algumas propostas de bens jurídicos, passando por concepções de cunho marcadamente patrimonial, como o patrimônio do Estado ou a arrecadação tributária, outras mais vinculadas à ideia de funcionalidade do tributo, como função tributária e ordem tributária, até mesmo correntes que se alinham mais à percepção do bem jurídico como função administrativa, como pode ser o caso da Previdência Social ou então da Seguridade Social. No entanto,

⁸ ROXIN, Claus. Problemas Fundamentais de Direito Penal. 2. ed. Lisboa: veja, p. 27.

⁹ CAMARGO, Beatriz Corrêa; SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. Autodenúncia ao invés de pagamento do tributo como condição para extinção da punibilidade nos crimes tributários. Análise a partir do bem jurídico protegido. *Jornal de Ciências Criminais*, v.1, 2018, p. 9.

¹⁰ CAMARGO, Beatriz Corrêa; SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. Autodenúncia ao invés... op. cit. p. 8.

tais propostas são também objeto de críticas por parte da doutrina, seja por não conseguirem apreender o que exatamente é objeto de tutela do Direito penal, seja porque suas propostas não são aptas a realizar uma função de crítica de limitação do poder punitivo.

Partindo-se da premissa de que não existe consenso na doutrina quanto ao bem jurídico tutelado pelos crimes previdenciários – e tributários, de um modo geral –, uma vez que todos são destinatários de importantes objeções; e constatando-se, em paralelo, uma importante lacuna na doutrina, relativamente ao papel que cumpre a solidariedade enquanto critério de legitimação do tributo e a repercussão disso nos crimes previdenciários, o problema do presente trabalho consiste em responder à seguinte questão: poderia a solidariedade social ser o bem jurídico dos delitos previdenciários previstos nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal, tendo em consideração algumas consequências práticas que isso possa representar?¹¹

É a partir dessa pergunta, equacionada a partir de um método dedutivo, que se desenvolve o presente trabalho. Para alcançar a resposta, parte-se, inicialmente, de uma análise de aspectos fundamentais da solidariedade social. O primeiro capítulo busca elucidar seu significado enquanto valor jurídico insculpido na Constituição Federal, bem como sua relação com a Previdência Social. Passa-se, em seguida, à análise do valor atrelado à opção, feita pelo constituinte, por um Estado Social e Democrático de Direito, e seu possível lugar de fundamento de legitimação das contribuições previdenciárias. O segundo capítulo analisa as relações entre bem jurídico e Constituição, bem como possíveis critérios para identificação dos bens jurídicos coletivos. O terceiro capítulo investiga as principais propostas de bens jurídico-penais tributários formuladas pela doutrina, seus contornos conceituais e críticas que lhes são feitas. O quarto capítulo aborda a possibilidade de se pensar em um bem jurídico-penal previdenciário e algumas consequências político-criminais e dogmáticas que apresentaria.

¹¹ Os delitos previdenciários compreendem quatro dispositivos legais: art. 168-A (apropriação indébita), art. 337-A (sonegação), art. 297, § 3º (falsidade documental) e art. 171, § 3º (estelionato). O presente trabalho, porém, por necessidade de delimitação, cinge-se à análise das duas primeiras figuras delitivas.

1 SOLIDARIEDADE SOCIAL: FUNDAMENTOS

1.1 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E A PREVIDÊNCIA SOCIAL

Identificar com maior precisão o papel que cumprem a Previdência Social e as contribuições previdenciárias na Constituição Federal de 1988 parece requerer uma análise comparativa com as características da disciplina constitucional anterior. Desse contexto mais amplo, talvez seja possível identificar linhas de permanência ou de rompimento que ofereçam uma compreensão mais precisa do fenômeno.¹²

Nesse sentido, é importante voltar à Constituição de 1967, que tinha como centro de preocupação a máquina burocrática do Estado, entendida no sentido amplo de aparato público. Tal Constituição, após um breve preâmbulo, já em seu Título I, buscava disciplinar a “organização nacional”, tópico em que constavam as competências da União, dos Estados e Municípios, do Distrito Federal, o Sistema Tributário, e a disciplina dos Três Poderes. A precedência e prioridade conferidas à organização do aparato estatal e o exercício do poder que lhe correspondia, demonstram sua centralidade e importância no conjunto de preocupações daquele Estado.¹³

Por outro lado, os direitos sociais e políticos da sociedade só vinham disciplinados a partir do artigo 140, no início do terço final da Carta, indicando que ela tinha, de fato, como objeto primordial, a regulação da estrutura do Estado, sendo os direitos políticos uma questão secundária.¹⁴ Marco Aurélio Greco afirma que uma Constituição que se estrutura nesses termos está mais preocupada em regular a segurança civil e a segurança social a partir do Estado como agente operacionalizador, até nos pontos em que trata da sociedade civil. A própria seguridade social, em que está

¹² MICHELI, Gian Antonio. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 57. O autor, atento a um movimento de alteração da compreensão sobre o poder tributário pela influência da Constituição na Itália, afirma: “Mas, ao lado de uma longa tradição em sentido contrário, existem hoje numerosas disposições constitucionais que pressupõem a nucleação de uma específica prestação coativa tributária, isto é, o tributo”.

¹³ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação..., op. cit., p. 170.

¹⁴ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação..., op. cit., p. 170. Veja-se também SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. Direito Constitucional. Teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 110. “Um dos traços característicos da Constituição de 1967 foi a concentração de poder, tanto no sentido vertical – centralização no pacto federativo –, como no horizontal – hipertrofia do executivo. Sem embargo, houve preocupação com a preservação de uma fachada liberal, que se verifica, por exemplo, no extenso capítulo de direitos e garantias individuais, inserido no art. 150.”

compreendida a previdência social, aparece mais como uma responsabilidade do Estado do que como um compromisso da sociedade consigo própria. Por essas razões, Marco Aurélio Greco afirma que se tratava de Constituição do Estado brasileiro.¹⁵

Já a Constituição Federal de 1988 tem uma inclinação diferente. Logo em seu preâmbulo, afirma que se institui um Estado Democrático de Direito, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, além de afirmar um conjunto de valores supremos de uma sociedade fraterna, indicando que o Estado deve estar comprometido com essas finalidades. No início da Constituição, constam os princípios fundamentais que a informam. Na sequência, os direitos e garantias individuais e coletivos, e os direitos sociais, seguidos das normas sobre nacionalidade, direitos e partidos políticos. Ou seja, a primeira preocupação da Constituição consiste em definir o perfil básico da sociedade civil e quem participa do processo de manifestação da vontade da coletividade. Somente a partir do artigo 18 é que se começa a tratar da organização do Estado, que aparece, então, como instrumento instituído pela sociedade civil para viabilizar direitos e deveres individuais e coletivos, sociais e políticos previamente enumerados.¹⁶

Nesse sentido, o centro de preocupação da Constituição passa a ser a sociedade civil, sendo o Estado um instrumento para a realização do programa constitucional para o convívio social.¹⁷ Assim, trata-se de uma Constituição da *sociedade brasileira* e não, propriamente, do Estado brasileiro, de modo que o princípio fundante da disciplina constitucional deixa de guardar correspondência com o poder de estado e passa a ser a dignidade da pessoa humana. Esse viés humano da Carta política é reforçado pelas disposições do artigo 3º da Constituição, que explicita os objetivos da República,¹⁸ que não se limitam a meras declarações de boas intenções, mas normas que condicionam os mecanismos e instrumentos de intervenção social que vierem a ser criados pelo

¹⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação...*, op. cit., p. 171.

¹⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação...*, op. cit., p. 173. Nesse sentido, José Afonso da Silva, para quem a Constituição de 1988, criada a partir de amplo apoio social, ao contrário das anteriores, se volta à realização plena da cidadania. SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 90.

¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação...*, op. cit., p. 172.

¹⁸ BRASIL. Constituição Federal. Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

legislador. O fato de serem normas programáticas não lhes retira o valor e força constitucional, compartilhando valor idêntico ao dos demais preceitos da Constituição.¹⁹

Isso implica reconhecer o Estado também como um ente destinatário de deveres, cuja observância deve atender às finalidades constitucionais definidas, como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, o que se desdobra em um dever, inclusive, de redistribuir as riquezas arrecadadas por meio de suas políticas públicas.²⁰

O primeiro objetivo fundamental da República é o de construir uma sociedade livre, justa e solidária, o que significa que se almeja preservar a liberdade individual e, ao mesmo tempo, implementar formas de cooperação entre os membros da sociedade, cada um considerando seu semelhante para definir seu agir individual. Assim, para Daniel Sarmiento, a realização da sociedade solidária descrita na Constituição “pressupõe o abandono do egocentrismo, do individualismo possessivo, a assunção, por cada um, de responsabilidades sociais em relação à comunidade, e em especial em relação àqueles que se encontrarem numa situação de maior vulnerabilidade”.²¹

Esta assunção de responsabilidade não deve ser vista apenas do ponto de vista do cidadão para com seu semelhante, mas também do aparato estatal para com a coletividade. Isso porque o Estado não é pura estrutura investida de poderes, cuja legitimidade emanaria de fontes externas à própria sociedade.²² Ao contrário, ao Estado cumpre observar seus deveres perante a sociedade, uma vez que consiste em instrumento dela. Isso aparece em vários momentos do texto constitucional, como no artigo 37, que estabelece o dever de moralidade perante o cidadão. Também está

¹⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 17. Ed. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 73. “O caráter programático da norma não significa que o preceito esteja destituído de força jurídica. [...] As normas programáticas impõem um dever político ao órgão com competência para satisfazer o seu comando, condicional a atividade discricionária dos aplicadores do direito, servindo de norte teleológico para a atividade de interpretação e aplicação do direito. Impedem comportamentos contrários a elas mesmas, podendo gerar pretensões e abstenções. Revogam as normas anteriores incompatíveis com o programa que promovem e, se atrimam com normas infraconstitucionais posteriores, levam à caracterização de inconstitucionalidade.”. No mesmo sentido, para Canotilho, as normas programáticas não constituem “simples programas, exortações morais, programas futuros, juridicamente desprovidos de qualquer vinculatividade. Às normas programáticas é reconhecido hoje um valor jurídico constitucionalmente idêntico ao dos restantes dos preceitos da constituição”. CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 184. Regina Maria Macedo Nery Ferrari assinala que as normas programáticas demandam pronta atuação não só da Administração e do Legislativo, mas também do Poder Judiciário, que possui instrumentos para agir nos casos de omissão, o que reforça o entendimento de que as normas programáticas não podem ser meras promessas morais. FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. Normas Constitucionais Programáticas. Normatividade, Operatividade e Efetividade. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 240.

²⁰ CONTIPELLI, op. cit., p. 179-180.

²¹ SARMENTO, Daniel. Direitos fundamentais e relações privadas, rio de janeiro: lumen Juris, 2004, p. 339.

²² GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação...op. cit. p. 173

previsto o dever de eficiência, que não deve ser visto apenas sob uma ótica de presteza e celeridade, mas sim de efetiva busca por realizar os objetivos constitucionais.²³ Se, por um lado, essa concepção oportuniza que o Estado aja de forma discricionária, já que não existe um plano único definido pela Constituição – e assim nem poderia –, por outro, possibilita o controle de seus atos, já que estes devem estar de acordo com os objetivos da República, entre os quais está a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.²⁴

A preocupação com o viés social da dimensão humana consta já no preâmbulo da Constituição, que define a sociedade brasileira como uma sociedade em que deve haver fraternidade, a ponto de valores supremos como liberdade, segurança, igualdade e justiça serem instrumentos na busca de uma sociedade fraterna. Os termos *solidariedade* e *fraternidade* não são sinônimos, mas complementares. O primeiro poderia ser entendido como um “agir com o próximo”, enquanto o segundo transmitiria a ideia de tolerância, amor e respeito ao outro, bem como outras formas de agir em benefício do concidadão, como a filantropia. Essas duas figuras apontam, nesse sentido, que a Constituição privilegiou formas de cooperação no âmbito da sociedade, pois através da ação conjunta (solidária), está o caminho para construir uma sociedade fraterna.²⁵

Nesse sentido, Fonseca afirma que a fraternidade é incorporada às constituições de cariz liberal como meio de compatibilizar os princípios da liberdade e da igualdade, viabilizando um contexto para que as pessoas sejam tratadas com respeito, referência e consideração. A fraternidade, assim, se exprime na realização dos direitos humanos fundamentais.²⁶

Em relação à previsão constitucional para que seja construída uma sociedade justa, isso só se torna possível a partir de um equilíbrio entre liberdade e solidariedade, protegendo-se ambos os valores sem, porém, que eles se anulem. Nesse sentido, José

²³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 670.

²⁴ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação..., op. cit., p. 174.

²⁵ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação..., op. cit., p. 174. Ver também, EZCURRA, Alicia Villar. EL valor de la compasión en la modernidade. In: Pensar la solidaridad. Madrid: Comillas, 2004. p. 145-146.

²⁶ FONSECA, Reynaldo Soares. O Princípio Constitucional da Fraternidade: Seu resgate no sistema de justiça. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019. p. 78-79. No mesmo sentido, Alcântara Machado: “Resgatou o legislador constituinte o princípio esquecido da fraternidade, incorporando-o à Constituição do Brasil de 1988 ao lado da liberdade e da igualdade. Assim, todos – conclamou o legislador constituinte – os que estão submetidos à ordem jurídica nacional comprometer-se-iam, doravante, com a construção de uma sociedade fraterna.” MACHADO, Carlos Augusto Alcântara. A Fraternidade como Categoria Jurídica: fundamentos e alcance (expressão do constitucionalismo. Curitiba: Appris, 2017. p. 136.

Afonso da Silva fala, ainda, de um equilíbrio entre os direitos.²⁷ De fato, o tema da cooperação perpassa toda a Constituição brasileira. Além de proteger os valores individuais, que continuam ocupando lugar de destaque, em mais de dez dispositivos a Carta disciplina também uma reunião de esforços como valor relevante para o convívio em sociedade. Trata-se de uma cooperação que surge, tanto como desdobramento do objetivo de construir uma sociedade solidária (art. 3, I), como princípio de relação entre os entes da Federação (arts. 23, parágrafo único, e 241) ou em relação à população (art. 43, §3º), além de haver expressa determinação para que o Estado estimule o cooperativismo e o associativismo em suas diversas formas (art. 174, § 2º), com destaque para o caráter contributivo e solidário da previdência social (art. 40).²⁸

Tais diretrizes de cooperação orientam a própria produção e interpretação da legislação infraconstitucional, fixando o objetivo de que todos os instrumentos à disposição do Estado devem – com as limitações da reserva do possível – ser utilizados no sentido de otimizar e realizar plenamente o artigo 3º. Não fosse assim, não haveria eficácia possível deste dispositivo, tornando-o mera sugestão que lhe retiraria a natureza de norma de jurídica, retirando-lhe a natureza de dever-ser. Daí a imposição de um dever de otimização, ainda que pautado pela “reserva do possível”, no sentido de que não é possível que a legislação infraconstitucional esteja em desacordo com a Constituição.²⁹

É nesse contexto que se inserem os direitos fundamentais de terceira dimensão, também denominados direitos de fraternidade ou de solidariedade, cuja característica própria é que se destinam à proteção de grupos humanos, sendo, portanto, de titularidade transindividual (coletiva ou difusa), desprendendo-se da figura clássica do homem-indivíduo como seu titular.³⁰

Evidencia-se, dessa forma, que a solidariedade não se limita a um mero princípio ético compartilhado pela sociedade, mas de efetiva norma jurídica que permeia todo o texto constitucional na disciplina de importantes matérias, impondo diretrizes de comportamento ao Estado e à sociedade e, portanto, orientando a legislação infraconstitucional.

²⁷ SILVA, José Afonso. Teoria do Conhecimento Constitucional. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 538.

²⁸ Outras previsões constitucionais encontram-se nos seguintes artigos 4º, IX, 5º, XVIII, 23, parágrafo único, 29, XII, 30, VI e VII, 43, § 3º, 174, §§ 2º, 3º e 4º, 192, 241, da Constituição Federal.

²⁹ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação..., op. cit., p. 175.

³⁰ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Curso de direito constitucional. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 333-334; SILVA, op. cit., p. 537 e ss.

Talvez o tema constitucional mais permeado pela solidariedade seja o da Seguridade Social, previsto no art. 194, *caput*, da Constituição Federal, e que consiste em um “conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.³¹

Trata-se de uma rede protetiva formada por Estados e particulares, com contribuição de todos, inclusive dos beneficiários, e realiza ações para pessoas carentes, trabalhadores e seus dependentes, proporcionando um padrão mínimo de vida digna, com o escopo de atingir valores de bem-estar e de justiça social. Nesse sentido, a cooperação é a feição concreta da solidariedade, mitigando-se o individualismo do liberalismo clássico.³²

No tripé da Seguridade Social, composto por Saúde, Assistência Social e Previdência Social,³³ esta última consiste em uma espécie de seguro, embora bastante peculiar ou *sui generis*, que se assemelha a uma instituição.³⁴ Ao contrário dos seguros particulares, a Previdência é de organização estatal e de filiação compulsória para os chamados regimes básicos, além de coletivo, contributivo e tem como objetivo amparar os beneficiários contra variados *riscos sociais*. Ibrahim, porém, deixa claro que a previdência social é uma técnica mais evoluída que os antigos seguros sociais, em razão da sua maior abrangência de proteção e à flexibilização da correspondência entre contribuição e benefício, opção que prioriza a solidariedade social. Tais riscos sociais são aqueles que podem acometer qualquer pessoa, como doenças, acidentes, idade

³¹ Sobre a necessidade de um patrimônio mínimo que garanta existência digna, veja-se FACHIN, Luiz Edson. Estatuto Jurídico do Patrimônio Mínimo. À Luz do novo Código Civil e da Constituição. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

³² IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 18. Ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2013. p. 5.

³³ De acordo com Nascimento, a Seguridade Social se orienta por alguns objetivos, quais sejam: (i) universalidade de cobertura e do atendimento, pretensão que no caso da previdência social é limitada, mas é ilimitada nos casos dos direitos à saúde e à assistência social. (ii) seletividade e distributividade na prestação de benefícios e serviços, o que significa que os benefícios são distribuídos aos necessitados de acordo com o risco social que enfrentam, morte ou incapacidade, etc. (iii) irredutibilidade do valor dos benefícios. (iv) equidade na forma de participação e custeio, que se vincula estritamente ao princípio da capacidade contributiva. (v) diversidade da base de financiamento, ou seja, cada benefício tem sua forma particular de financiamento, pois se tratam de receita vinculadas. NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro. A Ordem Social e a Nova Constituição. Rio de Janeiro: Aide Ed., 1991. p. 13.

³⁴ PÓVOAS, Manuel Soares. Na Rota das Instituições do Bem-Estar: seguro e previdência. São Paulo: Editora Green Forest do Brasil, 2000. p. 233. Jaime Oliveira e Sônia Teixeira anotam que a legislação brasileira conhece um sistema de previdência desde 1923, a partir da Lei Eloy Chaves (Decreto n. 4.682 de 24 de janeiro de 1923), que trazia em seu subtítulo ‘Cria, em cada uma das empresas de estrada de ferro existentes no País, uma Caixa de Aposentadoria e Pensões para os respectivos empregados.’ Os autores registram, porém, que não há um verdadeiro consenso a respeito do surgimento da previdência, havendo teóricos que identificam sua origem antes ou mesmo depois da promulgação da citada lei. OLIVEIRA, Jaime A. de Araújo; TEIXEIRA, Sônia M. Fleury. (Im)Previdência Social: 60 anos de história da Previdência no Brasil. Petrópolis: Vozes, 1985. p. 20.

avançada, etc., além de outras situações que não configuram infortúnio, como é o caso da maternidade.³⁵

A Previdência tem dois regimes básicos e compulsórios, o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e os Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) – estes últimos para servidores ocupantes de cargos efetivos e militares. Em paralelo, há o regime complementar privado para o RGPS e o complementar público para o RPPS, sendo em ambas as hipóteses o ingresso voluntário do contribuinte, e tem a finalidade de ampliar os benefícios quando da aposentação.³⁶

É interessante notar que os regimes básicos previdenciários, de origem institucional ou estatutária, estabelecem uma vinculação automática ao sistema previdenciário, sem levar em conta a vontade do beneficiário, daí porque não tem natureza contratual.³⁷

Um aspecto importante da Previdência Social é o seu regime de financiamento. No regime de repartição, os segurados contribuem para um fundo único, do qual são retirados os valores para pagamento dos beneficiários. Esse sistema é fundado na ideia do *pacto intergeracional* – mais um aspecto da solidariedade –, a significar que os trabalhadores de hoje custeiam os benefícios dos atuais aposentados, dentro do mesmo exercício.³⁸ Nesse mesmo sentido, Castro e Lazzari afirmam que a solidariedade social é verdadeiro princípio fundamental do Direito Previdenciário, em função da cotização coletiva em benefício daqueles que necessitem de prestações a serem fornecidas pelo fundo comum.³⁹

³⁵ IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário..., op. cit., p. 27.

³⁶ CASTRO, Carlos Alberto Pereira; LAZZARI, João Batista. Manual de Direito Previdenciário. 20. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 1091.

³⁷ IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário..., op. cit. p. 29.

³⁸ MARTINEZ, Wladimir Novaes. A Seguridade Social na Constituição Federal. 2. Ed. São Paulo: LTr.1992, p. 29.

³⁹ CASTRO, Carlos Alberto Pereira; LAZZARI, João Batista. Manual de Direito Previdenciário. 20. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 22. No mesmo sentido, Alfredo J. Rupecht: “A solidariedade social baseia-se em que a maioria contribui para o bem-estar da minoria e o faz de maneira anônima. ‘Este princípio tem como finalidade que os meios financeiros procedam da contribuição geral desembolsada pelos membros da sociedade, segundo sua capacidade econômica, e o regime de funcionamento é regido pelo sistema de repartição, com base na solidariedade geral entre gerações. [...] A solidariedade implica o planejamento dentro de uma comunidade baseado na solidariedade de todos os seus membros. [...] a solidariedade se manifesta nos seguintes postulados: 1) é um esforço global da comunidade, realizado em seu próprio benefício; 2) para esse esforço devem contribuir todos e cada um, segundo suas capacidades e possibilidades; 3) o esforço individual de cada pessoa deve ser considerado como uma exigência prévia, para que depois o organismo gestor outorgue o benefício correspondente” RUPRECHT, Alfredo J. Direito da Seguridade Social. São Paulo: LTr, 1996. p. 73-74. “Na Previdência Social, a solidariedade é essencial, e exatamente por sua posição nuclear esse preceito sustentáculo distinguiu-se dos básicos e técnicos, sobrepassando como diretriz elevada. Ausente, será impossível organizar a proteção social. Significado: Solidariedade quer dizer cooperação da maioria em favor da minoria, em certos casos, da

As críticas feitas ao sistema de financiamento são de que ele é muito influenciado pela pirâmide etária de cada época, podendo ser prejudicado no caso de existirem mais aposentados do que trabalhadores ativos, além de o seu funcionamento depender também da expectativa de vida em cada momento histórico. Já no regime de capitalização, os recursos obtidos são investidos pelos administradores do fundo, ou seja, os valores a serem pagos futuramente variarão de acordo com os rendimentos obtidos no período.⁴⁰

A despeito da pretensão de que a Previdência Social seja autossustentável por meio da contributividade, não é isso que se verifica na prática, pois o sistema precisa com frequência de recursos estatais extras para se manter.⁴¹

Outro aspecto importante da solidariedade diz respeito ao modo de concessão de benefícios. Tradicionalmente, há os modelos de *benefício definido* e de *contribuição definida*. Em regra, o primeiro é vinculado ao regime de repartição simples, enquanto o segundo corresponde ao de capitalização.⁴²

No primeiro modelo, o cálculo do valor do benefício já é previamente estabelecido, a despeito das reservas existentes e da rentabilidade do capital. Esse é o modelo adotado no Brasil para os benefícios da Previdência Social, ficando “evidenciada a solidariedade dos atuais contribuintes do sistema com os credores atuais, que são os jubilados com o benefício”.⁴³ Tais benefícios são pagos em caso de eventos imprevisíveis, como doença ou invalidez, hipóteses em que, na maioria das vezes, o segurado não teve tempo de contribuir de modo suficiente, mas seria contrário à solidariedade social deixá-lo desprotegido: “a solidariedade entre trabalhadores impõe a todos o custeio do referido benefício.”⁴⁴

Para Ibrahim, A adoção exclusiva do sistema de contribuição definida, em que os benefícios são calculados proporcionalmente à contribuição, seria claramente inconstitucional no sistema brasileiro, “pois excluiria por completo a solidariedade do sistema, além de eliminar a garantia contra eventos não programados.”⁴⁵

totalidade em direção à individualidade. [...] Significa cotização de certas pessoas, com capacidade contributiva, em favor dos despossuídos. Socialmente considerada, é ajuda marcadamente autônoma, traduzindo mútuo auxílio, mesmo obrigatório, dos indivíduos.” MARTINEZ, Wladimir Novaes. Curso de Direito Previdenciário. Tomo I. Noções de Direito Previdenciário. São Paulo: RTI, 1997. p. 129.

⁴⁰ IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário..., op. cit. p. 40.

⁴¹ IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário..., op. cit. p. 30

⁴² CASTRO, Carlos Alberto Pereira; LAZZARI, João Batista. Manual de Direito Previdenciário..., op. cit. p. 641.

⁴³ IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário..., op. cit., p. 42.

⁴⁴ AMADO, Frederico. Direito Previdenciário. 9. ed. Salvador: JusPodivm, 2018. p. 397.

⁴⁵ IBRAHIM, Curso de Direito Previdenciário... op. cit, p. 42.

1.2 ESTADO SOCIAL

Para melhor enfrentar a questão do Estado Social e a sua relação com a solidariedade, parece obrigatório retornar, de modo breve, à teoria durkheimiana. Não há como falar em solidariedade social sem mencionar o principal autor sobre o tema dentro do movimento solidarista.⁴⁶ Além disso, malgrado Durkheim não tenha teorizado a respeito do Estado Social – ou de Bem-Estar Social – que emergiu no período pós Segunda Guerra Mundial, e mesmo que não haja consenso quanto à possibilidade de falar de uma teoria política durkheimiana, o autor, em sua obra, articula aspectos importantes da solidariedade social e da função do Estado que podem ser mobilizados para pensar a solidariedade social no presente contexto histórico e social.

É na obra *Da Divisão do Trabalho Social*, tese de doutoramento de Émile Durkheim publicada pela primeira vez em 1893, que o autor analisa as relações entre indivíduo e coletividade,⁴⁷ num contexto em que as condições de vida eram radicalmente transformações pelo advento do capitalismo industrial.⁴⁸

Logo de início, o autor faz a ressalva de que a solidariedade social, apesar de ter um caráter imaterial, se manifesta concretamente por meio de efeitos sensíveis, como por meio dos costumes e do direito.⁴⁹ Portanto, a solidariedade social, para o autor, não se resume a uma questão moral abstrata ou meramente normativa, mas se apresenta como um *fato social*.⁵⁰

O primeiro tipo de solidariedade constatado por Durkheim foi denominado por ele de solidariedade mecânica, presente em sociedades caracterizadas por fortes vínculos de semelhança entre os membros do grupo. Nesse modo de organização social, há entre as pessoas uma vigorosa consciência coletiva ou comum, mais ou menos organizada, a determinar que as ações que praticam sejam sempre harmônicas e numa mesma direção de interesse, isto é, os membros se movem em conjunto e de acordo com

⁴⁶ FREIRE, Alyson Thiago Fernandes. Emile Durkheim e a Crítica ao Capitalismo em *Da Divisão do Trabalho Social*. *Mediações*, v. 24, n. 2, p. 154-178, 2019. p.10. Conforme Ochoa, o pensamento solidarista francês foi construído como alternativa ao capitalismo e ao marxismo. OCHOA, Edison Paul Tabra. *Ética y Solidaridad. Perspectivas históricas y normativas*. Geneva: Globethics.net, 2017. p. 78.

⁴⁷ Etapas do pensamento sociológico. P. 287.

⁴⁸ FREIRE, Alyson Thiago Fernandes. Émile Durkheim e a Crítica do Capitalismo em *Da Divisão do Trabalho Social*. 2019 v.24. n2. p154-178. P. 155.

⁴⁹ DURKHEIM, Émile. *Da Divisão do Trabalho Social*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 32.

⁵⁰ DURKHEIM, Émile. *Da Divisão do Trabalho Social...*, op. cit., p. 33.

uma consciência coletiva,⁵¹ deixando pouco ou nenhum espaço para a manifestação da consciência individual, a qual, por esse motivo, tende a ser anulada.⁵² É mesmo como se as pessoas fossem propriedades da sociedade, assim como os objetos o são das pessoas. Daí ainda não ser possível constatar uma diferença entre os direitos reais, ou das coisas, e os direitos sociais, ou das pessoas.⁵³

Ao contrário do que poder-se-ia imaginar em uma análise apressada, é nas sociedades mais primitivas ou inferiores que o rompimento dos vínculos sociais e, portanto, da solidariedade, ocorre com maior facilidade, pois nesse estágio social ainda não há a relação de dependência entre os indivíduos que surgirá por efeito da especialização decorrente da divisão do trabalho.⁵⁴ Embora Durkheim admita não terem existido sociedades segmentárias (ou primitivas) puras, cuida de elaborar uma espécie de “tipo ideal” com base em um movimento de evolução histórica da composição social, que se desenvolve, a partir de sociedades primitivas, em direção às sociedade de tipo superior (ou industriais), marcadas pela avançada divisão do trabalho.

Em sua pesquisa, o autor constata que a sociedade primitiva típica é aquela formada por um agregado de clãs. Cada clã, por sua vez, se mantém unido em razão sobretudo de laços de sangue,⁵⁵ admitindo-se, além disso, outros membros que, em razão da inclusão, passam a compartilhar o mesmo nome, de modo que cada clã pode reunir milhares de membros.⁵⁶ Pode haver nesse tipo de organização social, mas não necessariamente, um poder absoluto exercido por um indivíduo chefe, hipótese na qual a identificação com o coletivo, característica das sociedades com solidariedade mecânica, será intermediada por esse chefe.⁵⁷

À cada tipo de organização social corresponde um modelo de direito específico. Nas de caráter inferior, de tipo coletivo, vige unicamente um direito repressivo representado pelo direito penal, pois prepondera a existência de vínculos e crenças

⁵¹ DURKHEIM, Émile. Da Divisão do Trabalho Social..., op. cit.,p. 108.

⁵² DURKHEIM, Émile. Da Divisão do Trabalho Social..., op. cit.,p. 107.

⁵³ DURKHEIM, Émile. Da Divisão do Trabalho Social..., op. cit.,p. 108.

⁵⁴ DURKHEIM, Émile. Da Divisão do Trabalho Social..., op. cit.,p.130.

⁵⁵ DURKHEIM, Émile. Da Divisão do Trabalho Social..., op. cit.,p. 159.

⁵⁶ DURKHEIM, Émile. Da Divisão do Trabalho Social..., op. cit.,p. 159.

⁵⁷ DURKHEIM, Émile. Da Divisão do Trabalho Social..., op. cit.,p. 164. Trata-se das “sociedades que há meio século chamávamos de primitivas, e que hoje preferimos chamar de arcaicas, ou sociedades sem escrita (mudança de terminologia que exprime uma mudança de atitude com relação a essas sociedades)”. ARON, Raymond. As Etapas do Pensamento Sociológico. E. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 288.

comuns.⁵⁸ Assim, a pena, como consequência de um ato criminoso praticado, pretende unicamente reparar o sentimento coletivo violado, e não dissuadir ou prevenir ações e práticas semelhantes futuras.⁵⁹

Por outro lado, com o desenvolvimento da divisão do trabalho social,⁶⁰ ganha espaço a solidariedade orgânica e abre-se a possibilidade para manifestação das individualidades e suas diferenças, à medida que recua o então vasto manto da consciência coletiva. Quanto mais espaço houver para a consciência individual, mais forte será a solidariedade social, proporcionando que a sociedade tenha mais força para se mover em conjunto, ao mesmo tempo em que os seus elementos encerram maior possibilidade de movimentos próprios.⁶¹

De fato, essa proposição de Durkheim é contraintuitiva. O pensamento mais apressado poderia levar à crença de que seria nas sociedades inferiores o *locus* mais propício ao florescimento da solidariedade, diante da estrita comunhão de crenças entre os membros. Mas o argumento do autor é precisamente o contrário. Com o desenvolvimento da divisão do trabalho e das especialidades entre os indivíduos e os órgãos sociais, aumentou entre eles não só a competição, mas também a dependência mútua, como efeito da incapacidade de desenvolver, no interior de um pequeno grupo, todas as atividades necessárias para a reprodução social. Daí o fortalecimento da solidariedade, agora de tipo orgânico. Já não há mais os clãs autossuficientes, mas órgãos diferentes, cada qual desempenhando um papel especial e dependente dos demais.⁶²

Num contexto de dessemelhança, há maior indeterminação das regras de conduta e pensamento, viabilizando a realização da liberdade da ação individual.⁶³ Se permanece a força de alguns sentimentos coletivos, é porque estes se vinculam agora aos indivíduos e não às coisas. Por exemplo, o homicídio, já tolerado em relação a crianças

⁵⁸ DURKHEIM, Émile. Da Divisão do Trabalho Social..., op. cit., p. 128.

⁵⁹ ARON, Raymond. As Etapas do Pensamento Sociológico...op. cit., p. 293.

⁶⁰ “A divisão do trabalho que Durkheim procura apreender e definir não se confunde com a que os economistas imaginam. A diferenciação das profissões e a multiplicação das atividades industriais exprimem a diferenciação social que Durkheim considera de modo prioritário.” “O fenômeno da divisão do trabalho que o sociólogo quer explicar é diferente, portanto, do que os economistas entendem pelo mesmo conceito. A divisão do trabalho é uma certa estrutura de toda a sociedade, de que a divisão técnica ou econômica do trabalho não passa de uma manifestação”. ARON, Raymond. As Etapas do Pensamento Sociológico...op. cit., p. 290-292.

⁶¹ DURKHEIM, Émile. Da Divisão do Trabalho Social..., op. cit., p. 108-109.

⁶² DURKHEIM, Émile. Da Divisão do Trabalho Social..., op. cit., p. 165.

⁶³ DURKHEIM, Émile. Da Divisão do Trabalho Social..., op. cit., p. 133.

ou escravos, passa a ser amplamente proscrito, evidenciando o lugar de importância que ganhou a personalidade individual.⁶⁴

Sobejam na obra durkheimiana referências à interdependência dos órgãos vitais do ser vivo, como recurso para explicar o funcionamento da sociedade. Nesse contexto, o cérebro encontraria correspondência no Estado, em relação ao qual os demais órgãos da sociedade estariam subordinados, desempenhando uma ação moderadora. Apesar disso, a harmonia social deriva da própria divisão do trabalho e da cooperação que surge automaticamente a partir do momento que os indivíduos perseguem seus próprios interesses,⁶⁵ agora agrupados de acordo com a natureza de suas atividades e não com aquelas relações de dependência do tipo coletivo.⁶⁶

Nas sociedades de solidariedade orgânica, o direito repressivo perde espaço para o direito cooperativo, isto é, todo o corpo de regras jurídicas não identificado com o direito penal. Ainda que o direito penal possa permanecer intacto em termos de volume, ou de quantidade de normas, ou que se expanda em alguma medida, ainda permanece menor quando em relação ao direito cooperativo (civil, trabalhista, processual, etc.), cujo crescimento é bem mais expressivo. Para o sociólogo francês, convém registrar, o direito é sempre uma representação das relações sociais que o determinam.⁶⁷

Levada ao extremo, a divisão do trabalho acarretaria, contraditoriamente, à desintegração social através de um efeito dissolvente, consequência do espaço excessivo ocupado pela liberdade individual e pelas funções muito especializadas, cujo sentido é contrário ao dos sentimentos comuns. A solução para esse indesejado efeito social, que pode resultar em *anomia* – questão que ocupou o centro de interesse de estudo de Durkheim – não é promover uma ação contrária à divisão do trabalho, ou buscar um retorno às sociedades mecânicas, mas desenvolver um órgão independente que possa expressar e manter um certo conjunto de sentimentos afins à solidariedade comum.⁶⁸ Como já mencionado, essa função parece estar atrelada ao Estado.

Embora Durkheim seja tradicionalmente identificado como um intelectual conservador, há um esforço de renovação de leitura que aponta um potencial crítico, ainda que não radical, em sua teoria social. Ao contrário da ideia corrente de que o autor

⁶⁴ DURKHEIM, Émile. Da Divisão do Trabalho Social..., op. cit.,p. 149.

⁶⁵ DURKHEIM, Émile. Da Divisão do Trabalho Social..., op. cit.,p. 187.

⁶⁶ DURKHEIM, Émile. Da Divisão do Trabalho Social..., op. cit.,p. 166.

⁶⁷ DURKHEIM, Émile. Da Divisão do Trabalho Social..., op. cit.,p. 109.

⁶⁸ DURKHEIM, Émile. Da Divisão do Trabalho Social..., op. cit.,p. 110.

naturalizaria as desigualdades e as relações de poder, inclusive por influência de uma teoria de darwinismo social, é possível encontrar em sua obra inúmeras passagens críticas. A título de exemplo, o sociólogo contesta os economistas liberais adeptos da autorregulação do mercado, afirmando que a mera especialização propiciada pela divisão social do trabalho não leva, automaticamente, ao surgimento de uma solidariedade social plena. É preciso, assim, que haja regulamentação para que esta possa se realizar efetivamente,⁶⁹ pois um mercado desregulado dá lugar a modos anômicos de divisão do trabalho, originando, por sua vez, “crises econômicas, falências e intensificação do antagonismo entre capital e trabalho”,⁷⁰ incentivando a guerra de classes e a competição desenfreada que impede a solidariedade social e a cooperação de florescerem.⁷¹

Durkheim chega mesmo a ironizar Herbert Spencer, para quem o contrato teria por objetivo garantir ao trabalhador o salário equivalente pelo trabalho realizado, afirmando que “se é esse de fato o papel do contrato, ele só poderá ser cumprido se for muito mais minuciosamente regulamentado do que é hoje, pois seria um verdadeiro milagre se bastasse para produzir com segurança essa equivalência”.⁷²

Se, de fato, Durkheim não vai à raiz do problema, isto é, não reconhece que os sintomas que identifica são próprios e intrínsecos ao desenvolvimento do sistema capitalista, e não meras disfuncionalidades tópicas que podem ser solucionadas sem romper com o modo de produção, a solução que propõe, no sentido de que haja suficiente regulação, tem a potencialidade de, ao menos, reduzir as desigualdades sociais que identifica na sociedade industrial capitalista.

Em paralelo às ideias sobre a função do Estado na sociedade a que refere o autor, importam ainda para este trabalho as formulações – ou pelo menos parte delas –, em que Durkheim trata da solidariedade como *vínculos de dependência* permanente entre os órgãos especializados ou entre os indivíduos. Para o autor, essa dependência não provém da lei, mas é própria das relações de solidariedade em que se encontram os

⁶⁹ FREIRE, Alyson Thiago Fernandes. Emile Durkheim e a Crítica ao Capitalismo..., op. cit., p. 165.

⁷⁰ FREIRE, Alyson Thiago Fernandes. Emile Durkheim e a Crítica ao Capitalismo..., op. cit., p. 169

⁷¹ É verdade que Durkheim enxerga em todos esses fenômenos sintomas patológicos que poderiam ser solucionados a partir, por exemplo, de uma regulamentação. FREIRE, Alyson Thiago Fernandes. Emile Durkheim e a Crítica ao Capitalismo..., op. cit., p. 169.

⁷² DURKHEIM, Émile. Da Divisão do Trabalho Social..., op. cit., p. 204.

órgãos especializados.⁷³ Ao mesmo tempo, a regulamentação é necessária para que os órgãos mantenham e produzam solidariedade, evitando a patologia social representada pela anomia:

Já que um corpo de regras é a forma definida que, com o tempo, adquirem as relações que se estabelecem espontaneamente entre as funções sociais, podemos dizer *a priori* que o estado de anomia é impossível onde quer que os órgãos solidários se encontrem em contato suficiente e suficientemente prolongado. De fato, sendo contíguos, eles são facilmente advertidos, em cada circunstância, da necessidade que têm uns dos outros e, por conseguinte, possuem um sentimento vivíssimo e contínuo de sua dependência mútua.⁷⁴

Com efeito, parece que o fenômeno de *dependência entre os indivíduos*, que realmente se faz presente de modo concreto nas relações sociais, e que representa um aspecto central da solidariedade, é útil a este trabalho, na medida em que auxilia na compreensão de relevantes aspectos que envolvem a Previdência Social, inclusive dos tributos que a financiam, no contexto do Estado Social e Democrático de Direito.

Isso na medida em que a ideia de solidariedade, que tem como base a existência de interesses desiguais, além de vínculos de dependência, compõe a essência do Estado Social, cuja finalidade é garantir exatamente a efetivação de políticas públicas e acesso a condições básicas de sobrevivência à toda a população, com enfoque nos trabalhadores, desempregados, doentes, idosos e acidentados.⁷⁵

É nesse sentido que o Estado Social, também chamado de Estado Material, nasce no século XX, em função de exigências das massas e dos desafios econômicos daquele tempo, consequências do fim da Segunda Guerra Mundial. A adjetivação de *social* desse modelo de Estado, que supera o formalismo do Estado Liberal, se deve à entrada em cena dos direitos sociais e do objetivo de realizar os ideais de justiça social.⁷⁶

No novo contexto, as dinâmicas do Estado de Direito não desaparecem, mas se reorientam à lógica própria do Estado Social, encontrando nos princípios da dignidade humana e da solidariedade o seu ponto de conexão. A liberdade, a vida, e a segurança jurídica, por exemplo, são absorvidos como princípios essenciais do segundo,

⁷³ DURKHEIM, Émile. Da Divisão do Trabalho Social..., op. cit., p. 382. “A regra não cria, pois, o estado de dependência mútua em que se acham os órgãos solidários, mas apenas o exprime de uma maneira sensível e definida”

⁷⁴ DURKHEIM, Émile. Da Divisão do Trabalho Social..., op. cit., p. 385.

⁷⁵ ARRUDA, Geraldo Clésio. Revista Brasileira de Sociologia do Direito, v. 5, n. 2, mai./ago. 2018. p. 131-132.

⁷⁶ SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 119.

adequando-se às exigências de solidariedade entre os membros da comunidade e de efetividade dos direitos fundamentais.⁷⁷

Tem-se, então, um regime político de Estado de Direito, Democrático e Social, baseado nas ideias de democracia participativa, pluralismo político e social, soberania popular e bem comum, separação de poderes, tutela efetiva dos direitos fundamentais, em que se destacam os deveres do Estado de proteger os cidadãos, possibilitando-lhes acesso aos meios de subsistência.⁷⁸

Em outras palavras, o Estado Social, no âmbito constitucional, não só assume como fundamentos seus os direitos da liberdade (liberdades públicas) e os direitos e deveres econômicos, culturais e sociais, como também ordena instrumentos processuais e medidas de governo para alcançar proteção e tutela.⁷⁹

O Estado Constitucional que pretenda exercer o papel de Estado Social não pode deixar de observar a eficácia primordial do princípio da dignidade humana e tampouco de promover a justiça social na dinâmica das relações econômicas, buscando reduzir as desigualdades sociais e assegurar iguais oportunidades a todos. Isso significa garantir a realização adequada dos direitos à saúde, à educação, à habitação, à segurança social, a assistência e à seguridade social.⁸⁰ Trata-se de aspecto material do Estado de Direito, no qual se insere o princípio da solidariedade fraternal.⁸¹

Se os indivíduos não atingem, para si, o nível de realização destes direitos na dinâmica das relações econômicas, cabe ao Estado, por exigência constitucional, assumir a tarefa de garantir o mínimo vital de cada um e de todos ao mesmo tempo. Estas tarefas estatais são suportadas pela arrecadação de impostos, pois todos os direitos têm os respectivos custos, o que significa dizer que a conta dos direitos fundamentais, com ênfase nos direitos sociais, ainda que condicionados à “reserva do possível”

⁷⁷ BUNGE, Mario. *Filosofía política. Solidaridad, cooperación y democracia integral*. Gedisa: Barcelona, 2009, p. 89. Para uma análise utilitarista entre liberdade e solidariedade, ver GUIZÁN, Esperanza. *Uma Ética de Libertad y Solidaridad: John Stuart Mill*. Santiago de Compostela: Anthropos, 2008: “La libertad y la solidaridad son importantísimas metas a causa de que, por decirlo con Osmar Oz en *Contra el fanatismo*, los seres humanos somos islas sino penínsulas, arrojados al mar de nuestras propias y personales inquietudes, por una parte, y sujetos inevitablemente al resto de la humanidad de cuyo bienestar o malestar participamos necesariamente, generándose por tanto un movimiento de solidaridad en principio incipiente pero que se potencia en la medida en que empezamos a apreciar el gozo de la hermandad y la armonía universales.”

⁷⁸ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos...* op. cit., p. 90.

⁷⁹ MARTÍN, Carlos de Cabo. *Teoría constitucional de la solidaridad*. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2006. p. 63-66.

⁸⁰ MARTÍN, Carlos de Cabo. *Teoría constitucional de la solidaridad...* op.cit., p. 102.

⁸¹ YAMASHITA, Douglas. *Princípio da Solidariedade em Direito Tributário*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (org). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005 p. 54.

(possibilidade financeira) e ao poder de disposição (capacidade de dispor sobre o objeto da prestação), são financiadas pela arrecadação dos impostos.⁸²

No tocante à realização dos direitos sociais, sob o aspecto do mínimo vital, seu fundamento também repousa no princípio da solidariedade, na perspectiva de que é necessário tornar eficaz o princípio geral de que os indivíduos (concidadãos) sejam chamados a adimplir certos deveres ou exigências constitucionais para a tutela e realização dos valores fundamentais que decorrem, inclusive, das concepções do que seja o bem comum: *salus populi suprema lex est*. Com efeito, a solidariedade, como valor, fornece as bases da convivência social, reconhecida e prefigurada pela sociedade e pelo constituinte, superando-se uma visão atomística e promovendo um senso ou vínculo de comunidade.⁸³

O discurso jurídico solidarista, que é possível ser encontrado em autores renomados do início do século XX, como Léon Duguit, Maurice Hauriou e Georges Gurvitch, cumpriu uma função significativa na queda do Estado Liberal e na implementação e fortalecimento do Estado Social, resultando no surgimento dos chamados direitos fundamentais de segunda geração, ou seja, os direitos sociais, os quais estão relacionados não apenas com a abstenção do Estado, mas também com sua responsabilidade de prover benefícios concretos. Um dos efeitos disso é a emergência dos seguros sociais, a exemplo da previdência social, que está intrinsecamente ligada ao princípio de solidariedade.⁸⁴

Tais referências servem ao propósito de demonstrar que o valor da solidariedade social está intrinsecamente incorporado ao ideal político das sociedades ocidentais contemporâneas. No entanto, essa concepção é de origem relativamente recente, pois o reconhecimento legal e o discurso jurídico sobre a solidariedade começaram a se tornar mais definidos apenas no final do século XIX e início do século XX. Esse período coincidiu com a crise do capitalismo liberal e o aumento da mobilização política e sindical das classes trabalhadoras.⁸⁵

Vale assinalar que essa noção de solidariedade que remonta à Revolução Francesa e à ideia de fraternidade era excessivamente marcada pela filantropia e pela caridade. Somente na segunda metade do século XIX e início do século XX, quando a

⁸² NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (org). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005. p. 130.

⁸³ GODOI, Marciano Seabra. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (org). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005. p. 145.

⁸⁴ GODOI, Marciano Seabra. Tributo e Solidariedade Social...op. cit. p. 145.

⁸⁵ MARTÍN, Carlos de Cabo. Teoría constitucional de la solidaridad...op. cit., p. 64.

industrialização e a acumulação capitalista avançam com uma intensidade sem precedentes, e com elas as contradições do modelo econômico, uma ideia bem mais exigente da solidariedade social relega a um segundo plano a noção caritativa de fraternidade.⁸⁶

Nesse sentido, a solidariedade passa a ser efetivamente um elemento constitutivo do discurso jurídico hegemônico, na medida em que afirma as teses do pluralismo jurídico da efetividade social, enquanto elemento fundamental para interpretação da norma e, principalmente, da necessidade de superar os obstáculos existentes entre Estado e sociedade civil.⁸⁷

1.3 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Conforme já mencionado, na Constituição de 1967 a finalidade da tributação era a geração de recursos para o financiamento do Poder Público. À medida em que a tributação envolve a afetação do patrimônio individual, o que é inafastável à perspectiva de um Estado que se sustenta por meio de impostos (conhecido como Estado fiscal), a regulamentação constitucional correspondente buscava sobretudo estabelecer controles baseados nos princípios de sua origem, conhecidos como limitações constitucionais ao poder de tributar. Desse modo, a tributação era encarada como um poder juridicamente regulamentado pela Constituição, atendendo aos princípios do Estado de Direito.⁸⁸

Porém, a escolha de um modelo de Estado Democrático de Direito, que implica consagrar simultaneamente valores de proteção e transformação do perfil da sociedade, além de valorizar objetivos e finalidades sociais a serem alcançados, significa também que a tributação se torne um poder que deve ser exercido em consonância com os objetivos elevados pela própria sociedade ao nível constitucional. Assim, a tributação deixou de ser apenas um poder juridicamente regulamentado e passou a ser um poder *juridicamente justificado funcionalmente*, ou seja, que só encontra legitimidade constitucional na medida em que, além de cumprir os requisitos formais e materiais de

⁸⁶ GODOI, Marciano Seabra. Tributo e Solidariedade Social..., op. cit., p. 143.

⁸⁷ GODOI, Marciano Seabra. Tributo e Solidariedade Social..., op. cit., p. 144.

⁸⁸ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação..., op. cit. p. 176.

sua origem, os princípios por ele estabelecidos estejam concretamente direcionados para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.⁸⁹

Com a transição de um Estado fundado no princípio do "não pode fazer", em que a tônica é dada pela liberdade individual, para um Estado que, ao contrário, se orienta pelo princípio do "deve fazer", abre-se espaço para os princípios gerais da tributação, bem como para o debate sobre o controle judicial do destino dos recursos arrecadados por meio dos tributos, seja para fins explicitamente previstos na Constituição, seja para impostos em geral. Isso se dá em função de não ser possível que a tributação seja concebida em desacordo com os princípios e objetivos consagrados constitucionalmente. Dessa forma, a tributação deixa de ser apenas um instrumento de geração de recursos para o Estado e se torna um instrumento que, embora tenha esse objetivo indireto, deve estar em harmonia com os demais objetivos estabelecidos na Constituição.⁹⁰

Desse modo, ao ponderar os valores constitucionais, o peso do valor *arrecadação* (por estar relacionado ao campo tributário) deve ser menor do que o peso do valor *solidariedade social* (por ser um objetivo fundamental da República). Daí porque a interpretação das leis tributárias exige um exame não apenas quanto à existência de uma competência específica que autorize a emissão de um determinado dispositivo, mas também o seu sentido prático e os efeitos que produz em relação à cooperação social que se verifica no caso concreto. A análise sob essa perspectiva em relação aos dispositivos tributários torna-se um dos elementos que compõem a fenomenologia da tributação e surge como um critério para determinar a própria constitucionalidade das exigências tributárias.⁹¹

Essa perspectiva pode ser verificada, por exemplo, no conteúdo do artigo 146-A da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional 42, que vincula a competência legislativa ao reconhecimento de que a tributação não pode gerar desequilíbrios na concorrência. O significado concreto disso é que a legitimidade da tributação não está restrita aos seus pressupostos de emanção, mas também deve atender a objetivos constitucionais, relativamente às consequências geradas pela criação de tributos.⁹²

⁸⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação...*, op. cit. p.p. 177.

⁹⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação...*, op. cit. p. 177.

⁹¹ GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação...*, op. cit. p. 177-178.

⁹² GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação...*, op. cit. p. 178.

É nesse contexto que o retorno da ideia de capacidade contributiva cumpre papel fundamental. O princípio constou pela primeira vez na Constituição de 1946, no artigo 202, por influência de Aliomar Baleeiro e da doutrina italiana que já consagrava tal princípio em seu país. Após o Golpe Militar de 1964, sobreveio a Emenda Constitucional 18 de 1965, que suprimiu o artigo 202 e fez desaparecer da Constituição brasileira o referencial material da tributação, levando ao desenvolvimento de um sistema tributário em que o ser humano estava em segundo plano. Desse modo tinha-se como referente unicamente a arrecadação e a obtenção de recursos estatais, mas não os valores sociais ligados à dignidade da pessoa humana.⁹³

Por isso que a doutrina fala de um resgate da capacidade contributiva na Constituição de 1988, através da previsão do § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, ou seja, na Seção I do Capítulo do Sistema Tributário, que trata dos “Princípios Gerais”, positivando que se trata de uma diretriz positiva de ação para o legislador, para o aplicador da norma e para o intérprete.⁹⁴

A capacidade contributiva é expressão genuína da solidariedade social, na medida em que impõe o dever de maior contribuição de quem possui maior capacidade financeira. Mas até a destinação dos recursos arrecadados por meio dos tributos respeitam o princípio de solidariedade, como é possível verificar em vários momentos da legislação infraconstitucional. Tais diretivas viabilizam inclusive que se estabeleça um controle judicial dos orçamentos públicos não só quanto à correta aplicação do produto da arrecadação, mas também em relação às prioridades e destinações previstas na Constituição.⁹⁵

A despeito disso, por muitos anos se defendeu a perspectiva de que as normas programáticas, como são as que estabelecem a solidariedade como objetivo da República e a capacidade contributiva, teriam apenas eficácia negativa, ou seja, serviam apenas para impedir leis que entrassem em conflito com o programa nelas expresso. A jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal, todavia, é clara ao afirmar que a interpretação das normas programáticas não pode resumi-las a meras promessas constitucionais vazias sem eficácia. Isso porque os preceitos constitucionais não são meras expressões de boa vontade, mas devem gerar efeitos concretos, buscando-se extrair a máxima eficácia possível das normas programáticas. É nesse sentido que a

⁹³ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação..., op. cit. p. 179; SANTIAGO, SANTIAGO, Júlio Cesar. Solidariedade. Como legitimar a tributação..., op. cit. p. 66.

⁹⁴ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação..., op. cit. p. 179.

⁹⁵ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação..., op. cit., p. 184.

ideia de solidariedade social deve orientar a interpretação de todo o ordenamento jurídico, com vistas a obter o melhor sentido possível a ser extraído de cada dispositivo.⁹⁶

Ora, a Constituição não se resume a um instrumento de garantia de direitos e valores individuais. Mais que isso, ela é a proposta de instauração de um desenho social a ser realizado. Nesse sentido, o ordenamento positivo é instrumento para obtenção de resultados que transcendem suas previsões, tendo, assim, caráter instrumental relativamente a valores e objetivos constitucionalmente consagrados.⁹⁷

Quer dizer, o artigo 3º, inciso I, ou a capacidade contributiva prevista no artigo 145, § 1º, além das regras de participação no custeio da seguridade social previstas no artigo 194, parágrafo único, e artigo 195, todas normas programáticas, indicam um caminho a ser seguido na elaboração legislativa e na interpretação relacionada à matéria tributária, com base no princípio da solidariedade social.

Como este trabalho cuida dos chamados delitos previdenciários previstos nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal, relativamente a apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária, é indispensável traçar um panorama, ainda que breve, sobre tais contribuições, suas funções e relação com a solidariedade social, até porque constituem elemento normativo dos delitos citados.

As contribuições são tributos vinculados a intervenções específicas do Estado no domínio econômico, no interesse de categorias profissionais ou econômicas e na Seguridade Social.⁹⁸ Para Hugo de Brito Machado, as contribuições sociais para a seguridade social têm natureza parafiscal, no sentido de prover com recursos não o Tesouro, mas as entidades ligadas ao Estado com orçamento próprio, conforme art. 165, § 5º, III, da Constituição Federal.⁹⁹

As contribuições sociais integram o grupo das contribuições especiais, e consistem na “contraprestação devida pela assistência prestada pelo Estado a determinado grupo da sociedade, de que decorra o benefício especial para o cidadão que

⁹⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação...*, op. cit. p. 185.

⁹⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação...*, op. cit. p. 184

⁹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 423.

⁹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário...*, op. cit. p. 424.

CF. Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: § 5º A lei orçamentária anual compreenderá: III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

dele participa”.¹⁰⁰ As contribuições podem ser de três espécies: social, interventiva e corporativa, de acordo com a destinação específica. Já as sociais podem ser de dois tipos: genéricas, destinadas ao conjunto da ordem social, como habitação, educação, etc. (art. 149, *caput*, da Constituição) ou destinadas ao custeio da seguridade social, que compreende a saúde, previdência e assistência social (art. 149, *caput*, § 1º c/c 195, da Constituição).¹⁰¹

As contribuições sociais e de intervenção poderão ter inúmeras hipóteses de incidência, poderão inclusive ser criadas por lei. Ao contrário, as contribuições para a seguridade social encontram previsão exaustiva nas hipóteses de incidência na Constituição Federal, de modo que estas devem ser observadas.¹⁰²

A respeito do conceito de contribuição, Ricardo Lobo Torres afirma que se trata de tributo “devido pela realização de serviço ou obra pública indivisível em favor de determinado grupo social, de que decorra benefício especial para o cidadão que dele participa”.¹⁰³ As contribuições possuem, assim, duas características fundamentais que as diferenciam dos impostos e taxas, outras duas espécies de tributo: a atividade estatal praticada no interesse de determinado grupo e uma vantagem individual auferida.¹⁰⁴ Essa atividade se exerce em favor de um número indeterminado de pessoas, como realização de obra, intervenção econômica, etc.. Tal atividade precisa ser indivisível e a vantagem individual auferida pelo obrigado não precisa ser imediata, mas também futura.¹⁰⁵

¹⁰⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. IV. Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 517

¹⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. P. 63. Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

¹⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário..., op. cit., p. 64.

¹⁰³ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário..., op. cit., p. 467.

¹⁰⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário..., op. cit., p. 467.

¹⁰⁵ No mesmo sentido, Ataliba, citando A. D. Giannini: “que ‘o tributo especial se vincula a uma atividade administrativa que, além de redundar em vantagem indistintamente para toda a coletividade, ao mesmo tempo proporciona uma utilidade específica àqueles que se encontram numa situação particular’ (*Concetti...*, cit., p. 93), o que dá seu traço financeiro. É rigorosamente perfeita sua observação.”

As contribuições sociais guardam estreita relação com a Previdência Social, tema que nos interessa especialmente, por ser sua principal fonte de custeio. Instituída pela primeira vez na Constituição de 1934, seu financiamento se daria “mediante contribuição igual da União, do empregador e do empregado em favor da velhice, da maternidade e nos casos de acidentes do trabalho ou de morte”, conforme artigo art. 121, § 1º, h, dispositivo inserido no capítulo relativo à ordem econômica e social. Não houve mudança de enquadramento quanto a isso nas Constituições de 1937 e 1946, embora nesta última a Emenda 18/65 tenha buscado destacar as contribuições do sistema constitucional tributário, mantendo este como sendo relativo apenas a impostos, taxas, e contribuições de melhoria.

De igual modo, o Código Tributário Nacional publicado à época limitava o conceito de tributo a impostos, taxas e contribuições de melhoria. Subsequentemente, foi publicado o Decreto-Lei 27 de 1966 que reafirmou a exigibilidade das inúmeras contribuições existentes à época, que vinha sendo questionada em razão de estas não integrarem o conceito de tributo por opção da Comissão que redigiu a reforma tributária que passou a vigorar.

Assim, na Carta de 1967 manteve-se o entendimento de que a única contribuição considerada tributo era a de melhoria, sendo a contribuição relativas à intervenção no domínio econômico e previdenciárias previstas em campo destinado à Ordem Econômica e Social. Isso se alterou com a Constituição Federal de 1988, em que as contribuições voltaram ao espaço destinado ao Sistema Tributário Nacional, e é sobretudo em razão desta opção do constituinte originário que não se nega mais sua constituição tributária.¹⁰⁶

Nesse sentido, prevê o art. 149 que é de competência exclusiva da União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas,

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 184.

¹⁰⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário..., op. cit., p. 477. Ver também: “São verdadeiras contribuições? Os tributos pertencem a esta ou àquela espécie segundo a consideração da h. i. Legal Tributária. Tudo depende do direito constitucional positivo.” ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência Tributária..., op. cit., p. 182. Além disso: “Uma parte da doutrina os considera impostos com destinação específica ou tributos de escopo.” “Alguns dizem que contribuições são impostos ou taxas e não *tertium genus*.” GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura “sui generis”). São Paulo: Dialética, 2000, pp. 10-11.

observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo".¹⁰⁷

Malgrado as contribuições, em regra, não possuam vinculação com o princípio da capacidade contributiva, isso não ocorre com as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social e à saúde, as quais têm natureza de impostos com destinação especial. Tal constatação é possível a partir da verificação dos fatos geradores, que são autênticas manifestações da capacidade contributiva,¹⁰⁸ o que também fica claro a partir da previsão de cobrança de contribuições de quem não participa do grupo beneficiado.¹⁰⁹

O art. 149 estabelece que as contribuições são instrumentos de atuação da União na área social, o que significa estar vinculada a uma determinada finalidade ou objetivo. De acordo com Torres, a finalidade mediata é precisamente atender a interesse de área ou grupo (social, econômico, profissional) que corresponde ao elemento solidariedade, enquanto a finalidade imediata é ser instrumento de atuação da União.¹¹⁰

No tocante aos fatos geradores das contribuições previdenciárias, verifica-se que são a prestação remunerada de serviços, com ou sem vínculo de emprego, e, em algumas hipóteses, também o recebimento de receita ou faturamento, conforme art. 195 da Constituição.

Em relação aos contribuintes, são os segurados empregados, os empregados domésticos, contribuintes individuais (trabalhadores autônomos, diretores estatutários,

¹⁰⁷ Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993) c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: § 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

¹⁰⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 614.

¹⁰⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário..., op. cit., p. 480.

¹¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário..., op. cit., p. 136.

trabalhadores que exploram atividades agropecuárias e de extração mineral, e sócios de empresas), além de trabalhadores avulsos e segurados especiais.

De igual modo aos fatos geradores, as bases de cálculo podem ser a remuneração do prestador de serviços e, excepcionalmente, a receita ou o faturamento, variando as alíquotas de 1 a 22,5%, entre as diversas hipóteses de incidência,¹¹¹ sendo previstas no art. 195, I, 'a' e 'b', II, da Constituição Federal e, na legislação infraconstitucional, nas leis 8.212/1991 e 12.546/2011. Vale ainda mencionar ainda a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (RFB) n. 971/2009, que trata de normas gerais da tributação previdenciária.

A contribuição do empregado, do trabalhador avulso (aqueles que prestam serviço sem carteira assinada) e do empregado doméstico tem como base de cálculo o denominado salário de contribuição, que corresponde à remuneração do trabalhador, tendo alíquota de contribuição progressiva de 7,5 a 14%, à medida que aumenta o salário, cabendo ao empregador (pessoa física ou jurídica) o encargo de desconto e recolhimento do valor respectivo.

O segurado facultativo e o contribuinte individual – sendo este o trabalhador autônomo –, são submetidos a uma alíquota única de 20%. Em relação ao segurado especial (trabalhador rural), este contribui com percentual incidente sobre o valor da comercialização de sua produção rural, também em alíquota de 20%.

Em relação às contribuições das empresas, estas podem incidir sobre as remunerações dos empregados e avulsos, no valor de 20% do total das remunerações pagas ou creditadas. No caso dos contribuintes individuais que lhes prestem serviços, há uma alíquota também de 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título no mês. Nesse caso, pretende-se atingir as situações em que os segurados contribuintes individuais lhes prestem serviços mesmo sem vínculo empregatício.

¹¹¹ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

A previdência social também é financiada com os adicionais das instituições financeiras,¹¹² também devem contribuição adicional de 2,5% sobre a mesma base de cálculo definida nos incisos II e III do art. 22, da Lei 8.212/1991, totalizando 22,5%.¹¹³ Essa regra tem como base o princípio da isonomia, pois tais entidades desenvolvem atividade altamente informatizada e, assim, reduzem ao máximo a mão de obra empregada, daí a razão de serem mais tributadas.

Também há a contribuição para o SAT – Seguro de Acidentes do Trabalho – e para o custeio da Aposentadoria Especial. Isso significa que, além da cotização de 20%, as empresas também devem ao sistema 1, 2 ou 3% a título de custeio do seguro de acidentes de trabalho. Há ainda alíquota prevista para os segurados especiais (trabalhadores rurais) sobre a receita bruta da comercialização da produção rural de 0,1%.

Na hipótese de a empresa contratar uma cooperativa de trabalho, pagará 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços. No caso do empregador doméstico, o empregador deve efetuar o pagamento de contribuição relativa a 12% incidente sobre o salário-contribuição do empregado doméstico a seu serviço.

Associações desportivas que mantêm equipes de futebol devem pagar 5% da receita bruta decorrente de espetáculos desportivos em território nacional, jogos internacionais, patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos.

¹¹² Lei 7787/1989, art. Art. 3º, § 2º. No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além da contribuições referidas nos incisos I e II, é devida a contribuição adicional de 2,5% sobre a base de cálculo referida no inciso I.

¹¹³ Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Já os produtores rurais, que podem ser pessoas física ou jurídica, são equiparados à empresa, devendo recolher 2% da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção e 0,1% da receita bruta para financiamento das prestações por acidente do trabalho, ou seja, o total de 2,1% da receita bruta. Inclusive as agroindústrias se enquadram na categoria de produtor rural pessoa jurídica.

Também existe o Simples nacional, em que a empresa optante, caso se enquadre nas hipóteses de microempresa ou empresa de pequeno porte, em vez de realizar diversos pagamentos relativos a vários tributos, pagaria apenas um percentual sobre sua receita bruta mensal auferida. Inclui-se aí as contribuições previdenciárias.¹¹⁴

As contribuições são tributos de arrecadação vinculada, pois têm sua arrecadação destinada à despesa pré-fixada pela Constituição, que é a seguridade social. Nesse sentido, as contribuições previstas no art. 195, I, a, e II, da Constituição Federal, se destinam exclusivamente a uma parte da Seguridade, que é a Previdência Social. Aliás, embora seja possível o desvio de até 20% do valor arrecadado para a Seguridade Social, a partir da desvinculação de receitas da União (DRU), isso não se aplica às contribuições previdenciárias. Outras contribuições podem ser utilizadas de modo desvinculado, mas desde que utilizadas dentro da Seguridade Social.¹¹⁵

O art. 250 da Constituição também estabelece que a União poderá constituir fundo para assegurar os pagamentos dos benefícios concedidos pelo regime geral de previdência social. A partir disso, a Lei Complementar 101/2000, em seu art. 68, criou o Fundo do Regime Geral de Previdência Social, vinculado ao Ministério da Previdência Social.

Com efeito, as contribuições representam a maior parte da arrecadação federal, e a solidariedade ocupa nesse contexto relevante papel, além de fundamento de exigência. Mencione-se, nesse sentido, o voto do Ministro Cezar Peluso proferido na ADIn 3.105, em que se decidiu o caso da incidência de contribuição previdenciária sobre as aposentadorias e pensões. Na oportunidade, o Supremo Tribunal Federal assentou que os aposentados e pensionistas também devem contribuir, e que isso se justifica em

¹¹⁴ CASTRO, Carlos Alberto Pereira; LAZZARI, João Batista. Manual de Direito Previdenciário..., op. cit., p. 294.

¹¹⁵ CASTRO, Carlos Alberto Pereira; LAZZARI, João Batista. Manual de Direito Previdenciário..., op. cit., 292.

função de eles pertencerem a um grupo específico que demanda constantemente recurso para atender à finalidade de sua previdência.¹¹⁶

Os aspectos traçados neste capítulo evidenciam a centralidade do valor constitucional da solidariedade social, como fundamento e objetivo das contribuições previdenciárias, e também enquanto expressão das concretas relações sociais, enquanto pacto social reconhecido pelo direito a partir da edificação da Previdência Social, a merecer tutela da legislação infraconstitucional.

¹¹⁶ GRECO, op. cit. p. 181. Ver também: EMENTAS: 1. Inconstitucionalidade. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Emenda Constitucional nº 41/2003 (art. 4º, caput). Regra não retroativa. Incidência sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência. Precedentes da Corte. Inteligência dos arts. 5º, XXXVI, 146, III, 149, 150, I e III, 194, 195, caput, II e § 6º, da CF, e art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair ad aeternum a percepção dos respectivos proventos e pensões à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdencial. Noutras palavras, não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento. 2. Inconstitucionalidade. Ação direta. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária, por força de Emenda Constitucional. Ofensa a outros direitos e garantias individuais. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Regra não retroativa. Instrumento de atuação do Estado na área da previdência social. Obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como aos objetivos constitucionais de universalidade, equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento. Ação julgada improcedente em relação ao art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. Votos vencidos. Aplicação dos arts. 149, caput, 150, I e III, 194, 195, caput, II e § 6º, e 201, caput, da CF. Não é inconstitucional o art. 4º, caput, da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, que instituiu contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria e as pensões dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações. 3. Inconstitucionalidade. Ação direta. Emenda Constitucional (EC nº 41/2003, art. 4º, § único, I e II). Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Bases de cálculo diferenciadas. Arbitrariedade. Tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de outro. Ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, que é particularização do princípio fundamental da igualdade. Ação julgada procedente para declarar inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constante do art. 4º, § único, I e II, da EC nº 41/2003. Aplicação dos arts. 145, § 1º, e 150, II, cc. art. 5º, caput e § 1º, e 60, § 4º, IV, da CF, com restabelecimento do caráter geral da regra do art. 40, § 18. São inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constantes do § único, incisos I e II, do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, e tal pronúncia restabelece o caráter geral da regra do art. 40, § 18, da Constituição da República, com a redação dada por essa mesma Emenda.

(ADI 3105, Relator(a): ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2004, DJ 18-02-2005 PP-00005 EMENT VOL-02180-02 PP-00123 RTJ VOL-00193-01 PP-00137 RDDDT n. 140, 2007, p. 202-203)

2 BEM JURÍDICO COMO CRITÉRIO DE LEGITIMAÇÃO DA INCRIMINAÇÃO

2.1 BREVES APONTAMENTOS HISTÓRICOS

A discussão sobre o que deveria ser objeto de criminalização pelo Direito Penal moderno tem como central a questão sobre a dessacralização da moral. É neste contexto que surge a ideia de dano como ponto de referência necessário e como antecedente da punição. Nesse sentido, afirmava Hommel, já em 1766, referindo-se inclusive ao exemplo do incesto, a impossibilidade de se misturar “pecado, delito e ações reprováveis”.¹¹⁷

A partir daí foram sendo desenvolvidas as teorias do bem jurídico, sendo as principais aquelas construídas por Birnbaum, Binding, Von Liszt, as de influência neokantiana e a de Welzel.¹¹⁸ Após a primeira formulação por Binding, o debate foi interrompido devido à ascensão do nacional-socialismo, vindo a ressurgir no pós-Segunda Guerra Mundial, momento em que foi objeto de disputa pelos neokantistas da escola de Kiel e pelos finalistas.

Para Feuerbach, o direito penal deveria garantir a todos direitos iguais de liberdade originados a partir do contrato social.¹¹⁹ Assim, o delito era concebido como violação a um direito subjetivo, ou seja, uma lesão ao direito individual de outrem de exercer sua própria liberdade. Para Tavares, assim, submetia-se o conceito de delito a um critério material, afastando-o da ideia de delito como violação de um dever imposto

¹¹⁷ “Não se deve misturar pecado, delito e ações reprováveis. Ter um buraco nas meias não é pecado tampouco crime, mas sim vergonha; casar-se com a sua irmã é pecado entre os cristãos, mas não injusto civil. Pois crime ou injusto chama-se apenas aquilo pelo qual eu causo dano a alguém. Somente esse é objeto das leis penais da sociedade. Algo pode ser vergonhoso, pode ser pecaminoso e ainda assim não ser um crime. Homem, cidadão e cristão são três conceitos diversos.” HOMMEL *apud* SCHÜNEMANN, Direito Penal no Estado Democrático de Direito: o imprescindível nível de racionalidade de sua dogmática e a progressiva propaganda de retrocesso. In: Direito penal, Racionalidade e Dogmática: sobre os limites invioláveis do direito penal e o papel da ciência jurídica na construção de um sistema penal racional. São Paulo: Marcial Pons, 2018. p. 29.

¹¹⁸ SANTOS, Humberto Souza. Ainda Vive a Teoria do Bem Jurídico? Uma contribuição ao debate sobre a teoria do bem jurídico e os limites materiais do poder estatal em incriminar. São Paulo: Marcial Pons, 2020. p. 32.

¹¹⁹ GUNTHER, Kaus. De la vulneración de un derecho a la infracción de un deber. ¿Un «cambio de paradigma» en el Derecho penal? In: La insostenible situación del Derecho penal. Granada: Comares, 2000. p. 489.

pelo Estado e assegurando-se, de consequência, a liberdade individual por meio da delimitação da incriminação e do arbítrio.¹²⁰

A ideia de *bem* surge com a formulação de Birnbaum, que o formula a partir da ideia central de que o Direito Penal deveria buscar a proteção de determinados “bens”,¹²¹ ou seja, que só seria possível punir alguém quando a conduta houvesse lesionado ou colocado em perigo um bem garantido pelo Estado. Birnbaum estava vinculado a uma concepção diferente daquela de Feuerbach, de natureza normativa, para quem a função do Direito Penal era a de punir condutas que violassem direitos subjetivos de outras pessoas.¹²²

A concepção de Birnbaum possibilitou ampliar o âmbito de alcance do Direito Penal, permitindo que entre os fatos a serem punidos também estivessem determinados delitos que violassem apenas a moral ou a religião, além de não ser necessária uma lesão efetiva, mas somente um perigo de lesão.¹²³ Dessa forma, a “teoria de Birnbaum apresenta, na verdade, um positivismo moderado da época da Restauração, que abandona o conteúdo jurídico-político da teoria do dano social do Iluminismo.”¹²⁴

O termo *bem jurídico* surgiu das contribuições de Karl Binding que, com base no Direito positivo, defendia que o bem jurídico seria expressão da própria lei,¹²⁵ sendo a essência de todo injusto a contrariedade à norma. A partir de sua concepção positivista e formal, Binding se afasta do Direito natural, segundo o qual os bens jurídicos existiriam de forma independente.¹²⁶

¹²⁰ TAVARES, Juarez. Teoria do Injusto Penal. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 183.

¹²¹ BIRNBAUM, Johann Michael Franz. Sobre la Necesidad de una Lesión de Derecho para el Concepto de Delito. Buenos Aires: B de F, 2010. p. 35.

¹²² SANTOS, Humberto Souza. Ainda Vive a Teoria do Bem Jurídico..., op. cit., p. 33. Ver também GÜNTHER, Kaus. De la vulneración de un derecho a la infracción de un deber..., op. cit., 94-95: “Cabe mencionar al menos tres razones por las que BIRNBAUM en el año 1834 elimina del Derecho penal la vulneración del derecho como elemento definidor del delito y la sustituye por el «bien» lesionado. Por un lado, que la teoría de la vulneración del derecho era equívoca y no suficientemente concreta, pues según la comprensión natural no se pueden lesionar derechos, sino sólo los «bienes» sujetos a aquéllos. Por otro, que, debido a su pretensión filosófica, estaba orientada de modo primario a la legislación, pero no a las necesidades del aplicador del Derecho, que ha de partir del Derecho positivo y, por ello, necesita elementos generales «por los cuales pueda reconocerse qué es lo que el Estado quiere saber que se contempla como delito». Además, que el Derecho positivo contiene normas que no se pueden reconducir sistemáticamente a un derecho subjetivo, entre ellas sobre todo las infracciones de policía. Calificarlas como «delitos», pero no definirlas como «vulneración de un derecho», sería contradictorio. En fin, tradicionalmente han pertenecido siempre al Derecho penal positivo normas que se oponen a una reconducción a derechos individuales de libertad: así, los delitos relativos a la religión y a la moralidad. Pues bien, su protección jurídico-penal sólo se puede justificar, si religión y moralidad son entendidas como «bien común del pueblo»”.

¹²³ SANTOS, Humberto Souza. Ainda Vive a Teoria do Bem Jurídico..., op. cit., p.37.

¹²⁴ SANTOS, Humberto Souza. Ainda Vive a Teoria do Bem Jurídico..., op. cit., p. 38.

¹²⁵ KAUFMANN, Armin. Teoria da Norma Jurídica. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976. p. 27.

¹²⁶ KAUFMANN, Armin. Teoria da Norma Jurídica..., op. cit. p. 27.

A partir desse ponto de vista, o bem jurídico de Binding é um “capital de bens” necessário à vida saudável em comunidade e que o Direito positivo buscaria proteger, por meio da norma, de eventual violação.¹²⁷ Um desdobramento dessa premissa é de que aquilo que não pode ser violado ou aniquilado também não pode ser reconhecido pelo Direito como tal.

Por ser um positivista, seu conceito de bem jurídico não possui um conteúdo material que vá além da estrutura do tipo, limitando-se a um conteúdo vazio a ser preenchido pelo legislador. Dessa forma, a teoria de Binding pode ser vista como um elo entre a vontade do legislador e a dogmática, sendo bem jurídico aquilo que o legislador define como tal.¹²⁸

De outro lado, Franz Von Liszt, adepto de um Direito Penal socialmente fundamentado,¹²⁹ critica a posição de Binding, considerando-a “um conceito aparente, uma palavra sem conteúdo”,¹³⁰ na medida em que o formalismo que apresentava poderia destruir o Direito Penal, já que deixava a cargo do legislador a definição do que poderia ser ou não bem jurídico. Afirma Von Liszt afirma que existem interesses individuais e coletivos definidos em primeiro lugar pela vida que devem ser objeto de proteção pelo ordenamento jurídico, de modo que a proteção jurídica que lhes é conferida os transforma, então, em bens jurídicos.¹³¹ Isso revela uma preocupação de Von Liszt em oferecer parâmetros para limitação do poder punitivo, ao se contrapor à ideia de Binding que conferia ao legislador ampla possibilidade de escolher quais condutas criminalizar. Porém, Von Liszt não disse quais bens seriam esses e tampouco a forma como identificá-los, de modo que, embora apresente uma concepção material, não é possível constatar em sua teoria um potencial crítico ao Direito positivo.¹³²

No início do século XX, ascende a escola neokantista, inspirada no método experimental das ciências naturais, que busca uma síntese entre Direito natural e historicismo, contexto no qual se desenvolve o conceito metodológico ou teleológico de bem jurídico, que significa, concretamente, identificar o bem jurídico com um valor que represente os fins do Direito Penal,¹³³ facilitando a diferenciação entre bem jurídico e objeto da ação. Porém, o conceito neokantiano pode ser considerado incongruente na

¹²⁷ SANTOS, Humberto Souza. Ainda Vive a Teoria do Bem Jurídico..., op. cit., p. 35.

¹²⁸ SANTOS, Humberto Souza. Ainda Vive a Teoria do Bem Jurídico..., op. cit., p. 36.

¹²⁹ BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. Bem Jurídico-penal. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 102.

¹³⁰ SANTOS, Humberto Souza. Ainda Vive a Teoria do Bem Jurídico..., op. cit., p. 37.

¹³¹ SANTOS, Humberto Souza. Ainda Vive a Teoria do Bem Jurídico..., op. cit., p. 38.

¹³² BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. Bem Jurídico-penal..., op. cit. p. 104.

¹³³ BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. Bem Jurídico-penal..., op. cit. p. 104.

medida em que situa o bem jurídico em uma esfera ideal e, em paralelo, torna-o objeto de relações causais.

Para essa corrente, que tem como primeiro representante Honing, identifica-se o bem jurídico com a *ratio* da norma, utilizando o bem jurídico como instrumento metodológico na fase de interpretação da norma penal incriminadora. Dessa forma, o bem jurídico tutelado é derivado dos limites da descrição legal do tipo e não na natureza dos bens e valores que a determinam. Essa concepção subtrai do bem jurídico sua capacidade crítica e limitadora do poder punitivo estatal.¹³⁴

Entre 1933 e 1945, houve a ascensão do nazismo na Alemanha, período em que se estabeleceu um pensamento autoritário e uma ruptura com os valores liberais, passando a vigorar um Direito Penal atrelado à moral, acionado quando alguém violasse os deveres da comunidade, contexto no qual a concepção de indivíduo cedeu lugar à de membro da comunidade. No tocante ao bem jurídico, ao mesmo tempo em que se viu o seu esvaziamento teórico, houve sua reformulação para comportar interesses supraindividuais da comunidade,¹³⁵ em termos que remetiam às ideias de “violação de dever”, “desvalor da atitude interna”, “infidelidade”, etc.¹³⁶

Instaurou-se, na Alemanha nazista, um debate entre as escolas de Marburgo e de Kiel, a respeito da manutenção da noção de bem jurídico. Para a primeira, não era necessário abandonar o conceito de bem jurídico, mas apenas superar sua origem individualista, de modo a orientar o Direito penal à proteção do Estado, que seria preponderante em relação aos indivíduos. No entanto, a manutenção do conceito em tais termos só foi possível porque assim houve o seu esvaziamento crítico.¹³⁷

Na Escola de Kiel, porém, via-se o bem jurídico como um inimigo a ser eliminado, diante de seu legado liberal e individualista. Essa Escola pretendeu substituir a noção de bem jurídico, no âmbito do Direito penal, pela de violação de dever de fidelidade ao Estado ético personalizado no *Führer*. Já o critério para aferir a danosidade seria relativa ao sentimento do povo alemão, inclusive como modo de

¹³⁴ SANTOS, Humberto Souza. Ainda Vive a Teoria do Bem Jurídico..., op. cit., p. 39.

¹³⁵ ZAFFARONI, Eugênio Raúl. Doutrina penal nazista: a dogmática penal alemã entre 1943 a 1945. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2019. p. 217.

¹³⁶ BADARÓ, Tatiana. Bem Jurídico-Penal Supraindividual. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017. p. 55.

¹³⁷

impulsionar a nova moralidade do povo alemão e, ao mesmo tempo, reprimir manifestações que indicassem infidelidade à tal estrutura social.¹³⁸

Algumas das consequências dessa nova concepção são, por exemplo, a punição de crime impossível e de atos preparatórios, como o planejamento do homicídio de qualquer líder do nacional-socialista, ou a criminalização de relações sexuais entre arianos e não arianos, a prevalência de um direito penal do autor, relativo à manifestação de um comportamento juridicamente depravado, etc.¹³⁹

Cumprir mencionar, também, a posição de Welzel, atrelada à proteção de valores ético-sociais, que tinha como objetivo contemplar a tutela de valores necessários à vida comunitária. Nesse contexto, o bem jurídico é tratado de modo secundário, desdobrando-se em mero valor ético-social.¹⁴⁰ Assim, o Direito penal buscaria, em primeiro lugar, amparar determinados bens da vida da comunidade, como o Estado, a vida, a saúde, a liberdade, a propriedade, etc).

No entanto, essa proteção ocorre a partir da garantia de vigência dos valores ético-sociais da ação, como fidelidade e obediência ao Estado, o respeito pela vida, saúde e liberdade alheias, honradez. Tais valores constituem o substrato ético-social das normas de Direito penal, sendo o bem jurídico um bem vital para o grupo ou o indivíduo, e que em razão de seu significado social é amparado juridicamente.¹⁴¹

2.2 CONCEITO POLÍTICO-CRIMINAL DE BEM JURÍDICO E SUA NATUREZA CONSTITUCIONAL

A partir da década 1960, ganhou espaço decisivo na doutrina o entendimento de que o bem jurídico deveria cumprir uma função de limitação do poder estatal de incriminar, e que o Direito penal só poderia proteger bens jurídicos concretos, e não ideias de cunho político, moral, religioso, visões de mundo ideológicas ou meros sentimentos.¹⁴² Segundo Hassemer, essa vertente crítico-sistemática do bem jurídico

¹³⁸ BADARÓ, Tatiana. Bem Jurídico-Penal Supraindividual.... op. cit., 56. Ver ainda ZAFFARONI, Eugênio Raúl. Doutrina penal nazista: a dogmática penal alemã entre 1943 a 1945. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2019. p. 168.

¹³⁹ BADARÓ, Tatiana. Bem Jurídico-Penal Supraindividual.... op. cit., 58.

¹⁴⁰ TAVARES, Juarez.

¹⁴¹ WELZEL, Hans. Direito Penal. Campinas: Romana, 2003. p. 30.

¹⁴² SANTOS, Humberto Souza. Ainda Vive a Teoria do Bem Jurídico..., op. cit., p. 47.

configura uma escala entre a determinação do merecimento de pena e a lesão ou colocação em perigo do bem jurídico.¹⁴³ É nesse sentido que o conceito político-criminal de bem jurídico visa a impor ao legislador limites à sua atividade legislativa de criminalização de condutas, como condição de legitimação. Parte-se da ideia de que, se o conceito metodológico de bem jurídico representou um ganho por cumprir uma função hermenêutica, ela também mostra suas deficiências por não ir além disso, de modo que, sendo uma concepção meramente formal, não acrescentava em nada além de uma forma de interpretação teleológica da norma, sendo irrelevante para uma concepção político-criminal.¹⁴⁴

Compreender o critério do bem jurídico acima do legislador eleito democraticamente, como limitação ao seu poder de legislar, exigiu uma justificativa forte por parte de seus defensores, sendo a de que tal conceito decorre da Constituição a que mais ganhou força, inclusive no Brasil.¹⁴⁵ Assim, uma teoria político-criminal do bem jurídico deve ser constitucionalmente orientada ao objetivo de assegurar a todos os cidadãos a proteção de seus direitos fundamentais, e dos valores constitucionais relacionados “à ordenação social, política e econômica”.¹⁴⁶

Parte da doutrina critica a concepção constitucional de bem jurídico penal, afirmando que ela confunde bens jurídicos com meros valores ou princípios, eu que seria, portanto, uma desnecessária duplicação de conceitos, tornando o bem jurídico um critério dispensável, pois o Direito penal poderia proteger, então, qualquer valor ou interesse previsto na Constituição. No entanto, Luís Greco afirma que não basta a previsão constitucional de certo valor jurídico para que o Direito penal intervenha, sendo necessário ainda que essa intervenção se dê de forma subsidiária, ou de *ultima ratio* em relação a eventos especialmente danosos.¹⁴⁷

¹⁴³ HASSEMER, Winfried. Lineamentos de una teoría personal del bien jurídico. In: Doctrina Penal – Teoría y Práctica en las Ciencias Penales. n. 45/48, p. 276-277.

¹⁴⁴ ROXIN, Claus. Derecho Penal. Parte General. Tomo I, Fundamentos. La estructura de la teoría del delito. Trad. PENÁ, Diego-Manuel Luzón; CONLLEDO, Miguel Díaz y García; REMESAL, Javier de Vicente. 2. ed. Madrid: Civitas, 1997. p. 54-55.

¹⁴⁵ GRECO, Luís. “Princípio da ofensividade” e crimes de perigo abstrato. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais, n. 49, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004. p. 99-101. p. 3.

¹⁴⁶ DIAS, Jorge de Figueiredo. Direito Penal. Parte Geral. Tomo I. 1. Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 120.

¹⁴⁷ O autor ainda cita a emblemática previsão do Colégio Dom Pedro II, cujos interesses são tutelados pela Constituição Federal no art. 242, § 2º, para ilustrar a ideia de que não basta a menção no texto constitucional, sendo necessário ainda que a relevância do interesse seja tal a ponto de justificar a intervenção do Direito penal. GRECO, Luís. “Princípio da ofensividade” e crimes de perigo abstrato...., op. cit., p. 4.

Há uma controvérsia sobre o êxito da função crítica do critério de bem jurídico. De um lado, cita-se que na Alemanha a difusão do conceito, ainda que por parte minoritária da doutrina, teria levado o legislador daquele país a descriminalizar condutas importantes, como a homossexualidade, trazendo, assim, um avanço social. Há quem diga, porém, que atribuir tal avanço social ao desenvolvimento do conceito constitucional de bem jurídico não se afigura correto, pois a descriminalização teve como motivo principal uma mudança cultural que conduziu à alteração legislativa, não sendo uma conquista direta do conceito político-criminal de bem jurídico.¹⁴⁸

Um outro ponto importante diz respeito a uma certa coincidência que se pode identificar entre valores constitucionais e bens jurídicos. Não é incomum que a doutrina identifique determinados valores constitucionais como dignos de tutela penal. Nesse caso, não seria mais fácil abrir mão do conceito de bem jurídico e utilizar o conceito mesmo de valores? Para Luís Greco, a resposta é negativa, pois não são todos os valores constitucionais que podem ser bens jurídico-penais, mas só aqueles mais importantes, de modo que ainda tem utilidade, ou seja, um potencial crítico, o critério do bem jurídico.¹⁴⁹

A questão central, nesse caso, diz respeito a como excluir algo. Se nem tudo que está na Constituição deve ser objeto de tutela, como escolher as condutas que devem ser criminalizadas?

Conforme observa Mariângela Gomes, existe um importante desafio no sentido de como identificar, no texto constitucional, os bens jurídicos que podem ou devem ser tutelados pelo direito penal. O esforço da teoria constitucional no sentido de tentar encontrar um catálogo de bens jurídico acabou concluindo que a Constituição não dispõe de tal rol, mas somente de “características normativas e de organização fundamentais que devem fundar o novo Estado e a nova sociedade”,¹⁵⁰ sem prever, “necessariamente, em suas disposições, bens que são em si mesmos merecedores de tutela penal.”¹⁵¹ Além disso, por ser um documento sintético, nem todos os bens

¹⁴⁸ GRECO, Luís. “Princípio da ofensividade” e crimes de perigo abstrato..., op. cit., p. 3

¹⁴⁹ No entanto, poder-se-ia argumentar que mesmo a tutela penal envolvendo um número reduzido de valores, só aqueles mais fundamentais ao indivíduo e à coletividade, poderia ser identificado a partir do critério da subsidiariedade, dispensando-se igualmente a ideia de bem jurídico.

¹⁵⁰ GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. O Princípio da Proporcionalidade no Direito Penal. São Paulo: Revista Editora dos Tribunais, 2003. p. 95.

¹⁵¹ GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. O Princípio da Proporcionalidade... op. cit., p. 95.

jurídicos encontram-se explicitamente previstos em seu texto, de modo que se passou a admitir também a proteção daqueles implicitamente previstos.¹⁵²

Nesse sentido, Franco Bricola entende que o delito somente pode se produzir quando houver uma significativa lesão de um valor constitucional relevante, este entendido como objeto de proteção ou bem jurídico. E quanto maior fosse o significado desse valor na escala constitucional, maior deveria ser a pena correspondente. Isso significa que a Constituição não é mero limite, mas sobretudo fundamento para a incriminação, o que proibiria o legislador de incriminar condutas que afetem valores não previstos no texto constitucional.¹⁵³

Enzo Musco, ao criticar a posição de Bricola, afirma que a identificação do valor constitucional não seria suficiente para a criação do delito, propondo que somente incidisse a punição em relação a condutas que violassem valores constitucionais que são úteis para assegurar as condições essenciais da vida social.¹⁵⁴

Já Pietro Nuvolone se posiciona contrariamente às teses de Bricola e Musco, sob argumento de que também valores que não contrastem e que não estejam previstos na Constituição também são dignos de proteção penal sempre que legislador faça essa opção, desde que respeitados os demais princípios constitucionais.¹⁵⁵ Fiandaca, nesse ponto, afirma que a Constituição italiana não deve ser vista como uma ordem hierárquica de valores, e que em um Estado Social e Democrático de Direito o legislador deve implementar a proteção penal para bens inspirado nos princípios de solidariedade.¹⁵⁶ Faria Costa, de igual modo, mostra-se um crítico da corrente segundo a qual somente as criminalizações suportadas em bens jurídicos com relevo constitucional seriam legítimas, pois seria atribuir uma natureza estática aos bens jurídicos, além de considerar a Constituição “o seu ‘catálogo’ mais representativo ou mesmo único”.¹⁵⁷

¹⁵² GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. O Princípio da Proporcionalidade... op. cit., p. 95.

¹⁵³ BRICOLA, Franco. Teoría General del Delito. Buenos Aires: B de F, 2012. P. 27 e ss. Ver também PRADO, Luiz Regis. Bem Jurídico-Penal e Constituição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 92.

¹⁵⁴ MUSCO, bene giuridico e tutela dell'onore, 1974, p. 127 e ss. p. *apud* MARTINELLI, João Paulo Orsini; DE BEM, Leonardo Schmitt. Direito Penal. Parte Gral: lições fundamentais. 6. ed. Belo Horizonte, São Paulo: 2021. p. 137 e ss.

¹⁵⁵ NUVOLONE, Pietro. Norme Penali e Principi Costituzionali. Milano: Dott A. Giuffrè, 1957. p. 14 e ss.

¹⁵⁶ FIANDACA. Il “bene giuridico” come problema teórico e come critério di politica criminale, 1982, p. 45. *apud* MARTINELLI, João Paulo Orsini; DE BEM, Leonardo Schmitt. Direito Penal. Parte Gral... op. cit., p. 137 e ss.

¹⁵⁷ O autor ainda afirma que existe uma espécie de intercâmbio entre a legislação ordinária e a constitucional, sendo que em diversas situações é a Constituição que se apropriaria de conceitos próprios da dogmática infraconstitucional, dificultando a posição de que bastaria extrair da Constituição os parâmetros de legitimidade do direito penal. FARIA COSTA, José Francisco. O Perigo em Direito Penal. Coimbra: Coimbra Editora, 1992. p. 198-199.

Importa ainda mencionar a posição de Roxin, para quem o bem jurídico deveria ser concebido como um valor não vedado pela ordem constitucional, de modo que encara a Constituição mais como limite do que como fundamento da incriminação. A título de exemplo, o autor cita os crimes tributários, cujo bem jurídico não seria dado de antemão pela Constituição.¹⁵⁸

A própria Constituição brasileira não estabelece um rol exaustivo de bens jurídicos passíveis de tutela pelo direito penal. Mesmo que estabeleça em seu art. 5º, *caput*, a inviolabilidade dos direitos à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, não são somente esses os bens dignos de proteção penal, havendo ainda outras previsões, como a do meio ambiente, previsto no art. 225, § 3º, que suscitam a questão de se tratar, ou não, de um caso de necessidade ou de obrigação de tutela penal.¹⁵⁹

Daí porque o melhor caminho parece ser, como afirma Mariângela Gomes, entender a Constituição a partir de um sistema “aberto” de valores constitucionais, no sentido de que existem questões “que são deixadas em aberto para serem avaliadas a partir de um processo político livre”,¹⁶⁰ em contraposição a um sistema fechado, em que haveria um rol exaustivo de bens jurídicos. Seria o único modelo adequado às novas exigências das sociedades contemporâneas, complexas e altamente industrializadas, pluralistas e conflituais.¹⁶¹

De acordo com Luís Greco, há um sem número de expressões utilizadas pela doutrina para expressar o que pode ou não ser objeto de tutela pelo direito penal, como interesse, valor, unidade funcional, etc. Debater qual seria a terminologia mais adequada não deve ser o centro de discussão, de modo que o que deve ter importância é se o bem é ou não de fundamental importância para alguém, de modo que sua existência ou bem estar esteja severamente comprometido se a incriminação não existisse.¹⁶²

¹⁵⁸ ROXIN, Claus. A Proteção de Bens Jurídicos como Função do Direito Penal. Trad. André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli. 2. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 18-19.

¹⁵⁹ GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. O Princípio da Proporcionalidade no Direito Penal..., op. cit., p. 96

¹⁶⁰ GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. O Princípio da Proporcionalidade no Direito Penal..., op. cit., p. 97.

¹⁶¹ GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. O Princípio da Proporcionalidade no Direito Penal..., op. cit., p. 97.

¹⁶² GRECO, Luís. “Princípio da ofensividade” e crimes de perigo abstrato..., op. cit., p. 5.

2.3 BENS JURÍDICOS INDIVIDUAIS E COLETIVOS

Além de ter amparo na Constituição, há divergência quanto em relação a quem o bem jurídico deve ter importância fundamental, se para o indivíduo ou para a coletividade. Essa discordância deu ensejo à formulação de duas principais correntes político-criminais do bem jurídico, a teoria monista-pessoal e a teoria dualista.

Se é possível falar de um consenso entre os defensores do conceito político-criminal de bem jurídico, é da legitimidade de tutela de bens jurídicos individuais, como a vida, o patrimônio, a integridade física, etc. No entanto, há divergências quanto à possibilidade de existência e tutela de bens jurídicos coletivos. A teoria monista sustenta que o bem jurídico só pode ter como referência o indivíduo. Já a teoria dualista se estrutura sobre a premissa fundamental de que é possível afirmar a existência de bens jurídicos supraindividuais, sendo necessário, porém, estabelecer critérios para identificar falsos bens jurídicos coletivos, ou bens jurídicos coletivos não merecedores de proteção penal.

2.3.1 Teoria monista-pessoal

A teoria monista-pessoal, pessoal ou personalista defende que a teoria político-criminal do bem jurídico precisa, necessariamente, ter como referência um indivíduo.¹⁶³ Isso significa que os bens jurídicos são interesses humanos que requerem proteção penal, de modo que a proteção de instituições só é admissível quando vise a proteger a pessoa. A necessidade de proteção bens coletivos somente é admitida na hipótese de estar subordinada à tutela dos interesses individuais.¹⁶⁴

Os teóricos dessa corrente sustentam que as discussões no campo dos bens jurídicos têm sido dominadas pelos defensores de bens jurídicos universais, em razão de mudanças sociais que tem levado à modernização do Direito penal. No entanto, defendem que o Direito penal deve caminhar no sentido oposto, ou seja, priorizando o indivíduo diante da sociedade e do Estado e impedindo tendências expansivas do

¹⁶³ GRECO, Luís, Existem critérios para a postulação de bens jurídicos coletivos? ADPE 2, 2012, p. 66.

¹⁶⁴ HASSEMER, Winfried. Lineamentos de una teoría personal del bien jurídico..., op. cit., p. 282.

Direito penal.¹⁶⁵ Essas tendências expansivas guardam relação com a utilização de bens jurídicos vagos e genéricos, ameaçando de forma desproporcional a liberdade dos cidadãos.¹⁶⁶

Pode-se falar que existem duas vertentes dessa teoria. A primeira é de que a referência deve ser direta, no sentido de que só podem ser protegidos bens jurídicos individuais, interesses ou direitos de pessoas concretas. Já a segunda corrente admite, contudo, em uma vertente moderada, que as referências ao indivíduo podem ser indiretas. A ideia de bens jurídicos gerais não é rejeitada, desde que estejam funcionalizadas a partir do indivíduo, ou seja, desde que sirvam a interesses dos indivíduos.¹⁶⁷

Jorge de Figueiredo Dias, porém, afirma que não se pode pensar que instrumentos não penais ou extrapenais deem conta de controlar suficientemente fontes de novos perigos surgidos com o desenvolvimento da sociedade. Afirma também que a teoria monista-pessoal coloca “de pernas para o ar” o princípio da subsidiariedade e da *ultima ratio*, ao impedir o Direito penal de atuar no caso de condutas graves contra a vida do planeta, a dignidade das pessoas, *a solidariedade com os outros indivíduos* e com aqueles que ainda estão por nascer.¹⁶⁸

Também criticando a teoria monista-pessoal, Luís Greco chama atenção para o exemplificativo caso da corrupção. Qualquer que seja o bem jurídico que lhe seja atribuído, como lisura do serviço público, confiança da população, correto funcionamento da administração pública, etc., nenhum desses bens, eminentemente coletivo, pode ser reconduzido aos indivíduos. O autor menciona o caso hipotético do funcionário público que recebe dinheiro para praticar, fora do expediente, um ato que já deveria ter praticado. Com sua atitude, porém, ele não gera nenhum prejuízo ou dano

¹⁶⁵ HASSEMER, Winfried. Lineamentos de una teoría personal del bien jurídico..., op. cit., p. 279-280.

¹⁶⁶ HASSEMER, Winfried. Bienes jurídicos en el derecho penal. In: Estudios sobre justicia penal: homenaje ao Profesor Julio B. J. Maier. Buenos Aires: Del Puerto, 2005. p. 67.

¹⁶⁷ HASSEMER, HASSEMER, Winfried. Lineamentos de una teoría personal del bien jurídico..., op. cit., p. 282.

¹⁶⁸ DIAS, Jorge de Figueiredo. Direito Penal..., op. cit., p. 146. No mesmo sentido, SCHÜNEMANN, Bernd. Consideraciones críticas sobre la situación espiritual de la ciencia jurídico-penal alemana. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1996. p. 193: “Y como, además, no hay razón alguna para que sea de mejor condición una generación frente a las demás, cabe deducir como segunda norma básica que existe un derecho de todas las generaciones a una parte relativamente igual de los recursos naturales, de lo que a su vez puede inferirse la existencia y la preservación de un medio ambiente propicio a la vida y en el que ésta pueda desarrollarse en condiciones favorables como el bien jurídico que ocupa el Segundo lugar en la jerarquía de valores después de la existencia y de la preservación de la especie *homo sapiens*. Y en este lugar aparece la segunda falla del concepto personal de bien jurídico, que no tiene en cuenta las dimensiones de las distintas potencialidades de lesión de una determinada sociedad en función de su estadio de desarrollo tecnológico.”

para as outras pessoas que aguardam a prestação do mesmo serviço estatal. Como não houve nenhum dano a quaisquer cidadãos, a única referência possível ao indivíduo nesse caso ocorre no plano indivisível, e correspondente a todos os cidadãos que não querem uma administração que negocie favores.¹⁶⁹

Afirma-se, ademais, que a teoria monista-pessoal cria um injustificado estigma negativo em relação à proteção de bens jurídicos coletivos, cuja existência não é novidade no direito penal moderno sendo até mesmo conhecidos há séculos, como nos casos de falsidade de moeda ou de corrupção. A teoria, além disso, elege alvos fáceis para criticar, isto é, alguns bens jurídicos coletivos que sequer pela teoria dualista seriam passíveis de tutela. Silencia-se, porém, sobre tradicionais bens jurídicos coletivos que não possuem um indivíduo referenciado, como é o caso da administração pública e da administração da justiça.¹⁷⁰ Tampouco tem consistência a ideia defendida pela teoria monista de retorno a um direito penal clássico, em que seriam protegidos preferencialmente bens jurídicos individuais se sustenta.¹⁷¹

2.3.2 Teoria dualista

A teoria dualista é a vertente majoritariamente aceita, e parte do pressuposto de que, ao lado dos bens jurídicos individuais ou com referência individual, existem os bens jurídicos coletivos no mesmo nível de exigência tutelar autônoma. Para essa teoria, os bens jurídicos individuais são apenas um subgrupo de bens jurídicos, ao lado dos bens coletivos.¹⁷²

A concepção dualista seria pragmática, na medida em que não condena a existência de bens coletivos, mas o abuso na aplicação do conceito, muitas vezes na tentativa de legitimar incriminações indevidas, nas quais não existe propriamente um bem jurídico, ou então quando um bem jurídico individual não é lesado de forma

¹⁶⁹ GRECO, Luís. Existem critérios para a postulação de bens jurídicos coletivos..., op. cit., p. 67. No mesmo sentido, a conduta de falsificar moeda é bastante antiga, não sendo possível dizer que se se insere na onda de criminalizações a partir de bens jurídicos coletivos.

¹⁷⁰ SANTOS, Humberto Souza. Ainda Vive a Teoria do Bem Jurídico..., op. cit., p. 54.

¹⁷¹ GRECO, Luís. Existem critérios para a postulação de bens jurídicos coletivos..., op. cit., p. 67-68: “Quem se der o trabalho de ir às fontes observará o quão pouco essa afirmativa processe. Bens (ou direitos subjetivos) do Estado eram considerados hierarquicamente superiores pela unânime doutrina do séc. XVIII. O argumento geralmente utilizado era o que de direitos do Estado constituiriam condições dos direitos do indivíduo, de modo que aqueles seriam ‘muito mais sagrados e a sua lesão muito mais punível’ que os últimos. Além disso, o delito de alta traição era tido de modo incontestado como o mais grave de todos”.

¹⁷² TIEDEMANN, Klaus. El concepto de derecho económico, de derecho penal económico y de delito económico. In: Revista Chilena de Derecho, Santiago, v. 10, n. 1, p.1983, p. 61.

merecedora de pena – caso em que se opta por um bem coletivo afetado por perigo abstrato.¹⁷³ Partindo do pressuposto de que bens jurídicos coletivos são legítimos, a doutrina, então, procura estabelecer critérios para que se saiba quando se está diante de um falso bem jurídico ou quando se trata de bem jurídico não merecedor de proteção penal.¹⁷⁴ Abaixo são mencionados três critérios, apenas de forma exemplificativa, elaborados por Hefendehl, Schünemann e Greco.

2.3.2.1 Critério de Hefendehl

Para Hefendehl, os bens jurídicos coletivos podem ser de três ordens: (i) relativos a delitos indispensáveis à proteção e funcionamento do Estado, como aqueles contra as forças armadas, alta traição e vilipêndio ao Presidente da República; além de relativos aos recursos estatais, como o trabalho da polícia, o pagamento de impostos; (ii) aqueles relativos aos recursos ambientais, como água, solo, ar, etc., (iii) além de jaez clássico, com uma componente de confiança essenciais para a sociedade.¹⁷⁵

O autor ainda estabelece três critérios que devem ser observados para que se possa postular um bem jurídico coletivo, os quais não estão presentes nos bens individuais. O primeiro deles consiste na não-exclusividade de gozo, a significar que ninguém pode ser excluído do gozo do bem; o segundo refere-se à não-rivalidade no consumo, que significa que o consumo do bem por um indivíduo não impede nem dificulta o consumo pelos demais; por fim, há o critério da não-distributividade, segundo o qual não é possível dividir o bem em parcelas que possam ser atribuídas aos indivíduos.¹⁷⁶

Vale assinalar que o autor confere especial atenção ao segundo critério, o da não-rivalidade no consumo, esclarecendo que não se trata de incapacidade de o bem em ser lesionado porque, se assim o fosse, ele seria um bem supraindividual ideal e, portanto, incapaz de lesão. Diferente disso, a não-rivalidade no consumo significa que se o bem for utilizado em conformidade com as leis, seu valor permanecerá inalterado.

¹⁷³ BADARÓ, Tatiana. Bem jurídico penal supraindividual. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017, p. 184-185.

¹⁷⁴ SANTOS, Humberto Souza. Ainda Vive a Teoria do Bem Jurídico..., op. cit., p. 139-140.

¹⁷⁵ HEFENDEHL, Roland. Uma teoria social do bem jurídico. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. n. 87, v. 18, 2010. p. 103-120. p. 112-115.

¹⁷⁶ HEFENDEHL, Roland. Uma teoria social do bem jurídico..., op. cit., p. 103-120. p. 112-115.

O oposto também é verdadeiro, no sentido de que se houver consumo fora dos padrões legais, o Direito penal poderá intervir para tutelá-lo.¹⁷⁷

Porém, Greco afirma que a doutrina critica os critérios de Hefendehl, afirmando que eles não são tão claros, na medida em que o critério da não-rivalidade do consumo não explica os bens não consumíveis, e de que a não-exclusividade do gozo acaba se confundindo com o próprio critério da indivisibilidade.¹⁷⁸

2.3.2.2 Critério de Schünemann (Navalha de Ockham)

Schünemann propõe um critério que mimetiza o conhecido princípio metodológico denominado Navalha de Ockham. Parte o autor da distinção entre crime de perigo abstrato e bem jurídico coletivo, explicando que a razão de se punir o crime de perigo abstrato é porque ele já representa um risco potencial ao bem jurídico, como se fosse um primeiro “degrau” ou momento dentro de uma escala de perigo, seguido pelos delitos de perigo concreto e de dano. Por exemplo, a embriaguez ao volante seria um delito de perigo abstrato ao corpo e vida das pessoas, pois leva, a depender do desenrolar dos fatos, à efetiva ocorrência da lesão.¹⁷⁹

Se o bem jurídico for um estado de conhecimento coletivo, horizontes de acordo ou condições de interação, a diferença entre perigo e lesão perde sentido, pois um único comportamento não pode prejudicar de maneira sensível nem a estrutura coletiva e nem o curso causal, razão pela qual a utilização de tipos de perigo abstrato para tutelar bens coletivos leva a um pleonasma.¹⁸⁰ Em função dessas fragilidades que tais bens jurídicos apresentam, Schünemann propõe que eles devem ser submetidos a uma rigorosa análise de suas estrutura, condições de prejuízo, merecimento de proteção penal e também ao crivo de uma teoria das necessidades político-criminais e de legitimidade constitucional da extensão antecipada da proteção do bem jurídico concreto-material por meio do delito de perigo abstrato.¹⁸¹

Assim, aderindo à crítica de que se faz ao legislador na criação de bens jurídicos coletivos, o autor afirma que, no caso de dúvida, deve-se sempre optar por uma posição

¹⁷⁷ GIULIANI, Emília. Merlini. A função crítica do bem jurídico supraindividual frente à intervenção penal. In: Revista Justiça e Sistema Criminal, v. 6, n. 11, p. 101-120, jul./dez. 2014. 101. p. 113.

¹⁷⁸ GRECO, Luís. Existem critérios para a postulação de bens jurídicos coletivos..., op. cit. p. 66.

¹⁷⁹ SCHÜNEMANN, Bernd. Del Derecho penal de la clase baja al derecho penal de la clase alta ¿Un cambio de paradigma como exigencia moral? In: Obras. Tomo II. Santa Fé/Buenos Aires: Rubinzal - Culzoni Editores, 2009. p. 160.

¹⁸⁰ SCHÜNEMANN, Bernd. Del Derecho penal de la clase baja al derecho penal..., op. cit., p. 160.

¹⁸¹ SCHÜNEMANN, Bernd. Del Derecho penal de la clase baja al derecho penal..., op. cit., p. 160.

que interpreta o delito como sendo de perigo abstrato para a proteção de um bem jurídico individual, concreto e tangível, e não como bem coletivo e institucional.¹⁸²

Greco questiona os critérios de Schünemann, afirmando que são obscuros em relação ao plano em que operam, se no ontológico ou no normativo, designadamente em relação à quando é possível identificar o tal bem individual. Se se parte de um plano ontológico, ou seja, em relação àquilo que existe no mundo, seria o caso de não se “supor o mundo povoado de mais objetos (de mais entidades coletivas) do que o necessário para fazer sentido dele (os tipos penais)”.¹⁸³ Greco sustenta que essa hipótese seria equívoca, “pois a questão não pode ser da existência ou não, por ex., do sistema de crédito”. Mas se o critério for de natureza normativa, em que se avalia se o bem é ou não irrelevante, então seria necessário fornecer os critérios de relevância.¹⁸⁴

2.3.2.3 Critérios de Greco

Ainda a partir das premissas lançadas por Schünemann, Greco afirma que, apesar dos problemas que aponta, o professor alemão tem razão em sua empreitada, cujo objetivo é afastar a possibilidade de que sejam postulados quantos bens jurídicos forem necessários para dar razão às criminalizações criadas de forma indiscriminada pelo legislador. Ou seja, é necessário, de fato, criar um conceito limitador, que considere que o bem é valioso por si próprio e não que tenha sido criado apenas para dar razão ao legislador e preencher um “espaço” criado pelo tipo penal, como mera chancela. Extrai-se assim o critério n. 1 proposto por Greco, denominado por ele de teste de circularidade: *o fato de que um dispositivo penal não seria legítimável sem um bem coletivo não fornece qualquer razão para postular um tal bem.*¹⁸⁵

Numa segunda linha de crítica, o autor parte do aspecto ontológico do bem jurídico, para analisar se se trata de um falso bem jurídico coletivo ou não. Argumenta-se que esses bens não seriam mais do que nomes, palavras que, no entanto, indicariam apenas bens jurídicos individuais. Assim, a saúde pública não seria um bem coletivo, porque não existiria um corpo coletivo sujeito a padecer. Greco afirma que bens jurídicos coletivos são indivisíveis, de modo que não podem pertencer a um número indeterminado de indivíduos. Contudo, esse raciocínio ainda apresentaria a deficiência

¹⁸² SCHÜNEMANN, Bernd. Del Derecho penal de la clase baja al derecho penal..., op. cit., p. 161.

¹⁸³ GRECO, Luís. Existem critérios para a postulação de bens jurídicos coletivos..., op. cit., p. 68.

¹⁸⁴ GRECO, Luís. Existem critérios para a postulação de bens jurídicos coletivos..., op. cit., p. 69.

¹⁸⁵ GRECO, Luís. Existem critérios para a postulação de bens jurídicos coletivos..., op. cit., p. 69.

de operar estritamente no plano ontológico, levando a conclusões equivocadas. Por exemplo, se o bem jurídico saúde pública existe ou não vai depender da teoria que enuncia as entidades existentes no mundo. Alguém que parta de uma descrição ontológica coletivista, ou da sociedade como um organismo coletivo, poderia, sem maiores problemas, sustentar a tese da saúde pública. Por isso, deve-se defender uma abordagem política e normativa da questão, mais compatível com o liberalismo político. Por isso, formula o critério n. 2: *O fato de que um número indeterminado de indivíduos tem interesse em um bem não é uma razão para postular um bem coletivo.*¹⁸⁶

Greco também analisa a posição de Amelung, segundo a qual o bem jurídico pretende obstaculizar propostas moralistas ou déspotas em Direito penal, que entendam que uma norma se justifica por si própria, sem que tenha a necessidade de um objeto “por trás”. Para Amelung, tais bens apenas descreveriam um estado social em que determinadas normas seriam respeitadas, a exemplo da segurança pública, que seria uma conjuntura ideal em que as normas fossem obedecidas por todos. Isso também se aplicaria para sentimentos ou confiança em algo.¹⁸⁷ No entanto, Greco identifica que esse argumento é meramente conceitual, uma vez que identifica a segurança e certos sentimentos com o respeito à norma. A isso se poderia replicar com o argumento de que não se está falando propriamente do respeito à norma na questão da segurança, mas da tranquilidade que se tem ao, por exemplo, andar na rua à noite sem sofrer violência. Ou seja, segurança pode significar não só o cumprimento das normas, mas também uma realidade fática de consequências positivas.

Essas possibilidades de interpretação ocorrem porque, tanto nos casos de bens jurídicos individuais, como no caso de bens jurídicos coletivos, esses bens podem aparecer em mais de uma forma. Por exemplo, no caso do furto, que possui um bem individual, é inegável que existe a afetação paralela da instituição patrimônio, mas ela é irrelevante para o Direito penal diante da lesão ao patrimônio concreto da vítima. Já em relação aos bens coletivos correspondentes aos delitos de corrupção, contra a administração da justiça ou meio ambiente, além de sua afetação direta, pode haver também lesão a alguns indivíduos determinados, que sofram as consequências pontuais. Isso não retira a legitimidade do bem coletivo. No entanto, existe um segundo grupo de bens coletivos cuja lesão não é direta, como nos anteriores, mas indireta, em que existe

¹⁸⁶ GRECO, Luís. Existem critérios para a postulação de bens jurídicos coletivos..., op. cit. p. 70.

¹⁸⁷ GRECO, Luís. Existem critérios para a postulação de bens jurídicos coletivos..., op. cit. p. 71. Veja-se, ainda, BADARÓ, Tatiana. Bem Jurídico Supraindividual..., op. cit. p. 194.

um bem individual mais concreto em que a lesão se esgota. É o caso da segurança pública e da saúde pública, por exemplo. Assim, Greco postula uma terceira regra, que estabelece que *não é permitido postular um bem coletivo como objeto de proteção de uma determinada norma penal, se a afetação desse bem necessariamente pressupõe a simultânea afetação de um bem individual*.¹⁸⁸

Além das três regras expostas, que tem um caráter negativo, no sentido de obstáculos que devem ser superados para que se possa concluir pela existência de um bem jurídico coletivo, é preciso ainda justificá-lo a partir de um critério positivo, isto é, de razões que convençam por que um objeto tem relevância para ser tutelado pelo Direito penal.¹⁸⁹

¹⁸⁸ GRECO, Luís. Existem critérios para a postulação de bens jurídicos coletivos..., op. cit., p. 71-72.

¹⁸⁹ GRECO, Luís. Existem critérios para a postulação de bens jurídicos coletivos..., op. cit., 73.

3 O BEM JURÍDICO-PENAL TRIBUTÁRIO

Uma vez que este trabalho parte da premissa de que os delitos de apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária, previstos, respectivamente, no art. 168-A e no art. 337-A do Código Penal, integram o rol dos delitos tributários (embora sejam uma espécie deles), por terem relação com as contribuições sociais (estas espécies de tributo), e em razão de se pensar em uma possível definição de um bem jurídico para os delitos previdenciários, optou-se por uma exposição ampla dos principais conceitos de bem jurídico tributário existentes na doutrina, o que se mostra fundamental para delinear o terreno sobre o qual se assentam as principais controvérsias a esse respeito, bem como sobre as possibilidades de formulação de um conceito alternativo.¹⁹⁰

¹⁹⁰ Concordamos com Afonso Thadeu José Piragibe em relação a quais são os delitos que podem ser considerados contra a ordem tributária, quais sejam, (i) descaminho, previsto no art. 334 do Código Penal; (ii) sonegação fiscal, tipificados nos arts. 1º e 2º, incisos I, III, IV, e V da Lei 8.137/90, para os tributos em geral, e no art. 337-A, do Código Penal, para as contribuições sociais; (iii) apropriação indébita, prevista no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, para os tributos em geral, e art. 168-A para as contribuições sociais. AFONSO, Thadeu José Piragibe. O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 55-56; BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Crimes Federais. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 796 e ss.

Lei 8137/90

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

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

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

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

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

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

3.1 AS PROPOSTAS DE BEM JURÍDICO PENAL-TRIBUTÁRIO NA DOUTRINA

O fato de a Lei 8.137/90 trazer em sua epígrafe a informação de que os crimes nela disciplinados atentam contra a ordem tributária (ordem econômica e relações de consumo), motivou parcela da doutrina a identificar o bem jurídico protegido como sendo a própria ordem tributária. Tal compressão, extraída indicação literal do texto, como será visto adiante, não é capaz de justificar adequadamente a existência de incriminação das condutas previstas nessa Lei e em outras disciplinas legais do ordenamento jurídico, o que vale também aos delitos previdenciários de que trata este trabalho.

Alguns setores da doutrina chegaram a sustentar a inexistência de bem jurídico protegido pelos delitos fiscais, entendendo que tais condutas não seriam reprovadas socialmente e que consistiriam em instituição odiosa, indiferente do ponto de vista ético, social ou cultural, ou representativo da opressão estatal.¹⁹¹

Porém, a maior parte da doutrina entende pela existência de um bem jurídico legítimo como fundamento dos crimes tributários. Além da corrente que identifica a ordem tributária como bem jurídico protegido, existem diversas outras que, de acordo

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

Código Penal

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

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

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:

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

¹⁹¹ AFONSO, Thadeu José Piragibe. O direito penal tributário..., op. cit., p. 93.

com a classificação tradicional da doutrina, podem ser agrupadas, não sem alguma distorção de classificação, frise-se, em duas grandes correntes, denominados de patrimonialistas e funcionalistas.¹⁹²

3.1.1 Correntes patrimonialistas

São ao menos duas as propostas relativas à correntes patrimonialistas. A primeira identifica como bem jurídico tutelado o patrimônio público ou a Fazenda Pública; a segunda, a arrecadação tributária.

3.1.1.1 Patrimônio público

Pode-se afirmar que o entendimento que identifica o patrimônio público, integrado pela pretensão da Fazenda Pública de receber a totalidade das receitas fiscais que lhe seriam devidas, com o objeto jurídico tutelado pelos crimes tributários, é a posição mais tradicional da doutrina e na jurisprudência italiana, francesa e alemã.¹⁹³ No Brasil, possui alguns adeptos, como Luiz Regis Prado, Luciano Anderson de Souza e Rodrigo Sánchez Rios, embora cada um desses autores equacione a questão incorporando ainda outras particularidades, como o recurso à existência de bens jurídicos mediatos ou finalidades da norma, por exemplo.¹⁹⁴

Prado sustenta que o bem jurídico tutelado é o erário, entendido como o patrimônio pertencente à Fazenda Pública. Ressalta, contudo, que a ideia de patrimônio, nesse contexto, deve ser entendida não no sentido individualista, mas no sentido coletivo, enquanto bem jurídico supraindividual e institucional, de modo que a o objetivo da incriminação é proteger a política socioeconômica do Estado, o que passa pela obtenção de receitas que serão utilizadas para viabilizar suas atividades.¹⁹⁵ Rios compreende ser o patrimônio público o bem jurídico imediato, e a solidariedade o bem

¹⁹² SOUSA, Susana Aires de. Os crimes fiscais. Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 266-267.

¹⁹³ GALVÃO, Fernando. Direito Penal Tributário. Imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015. p. 172.

¹⁹⁴ PRADO, Luiz Regis. Direito Penal Econômico. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 407-408;

¹⁹⁵ PRADO, Luiz Regis. Direito Penal Econômico..., op. cit., p. 407-408. Em sentido parecido, Eisele: "Sob o prisma imediato, o objeto jurídico é o patrimônio público, consubstanciado na receita fiscal." EISELE, Andreas. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Dialética, 1998. p. 114.

jurídico mediato.¹⁹⁶ Já Bitencourt identifica o patrimônio da Fazenda Pública como objeto material do crime, e não como bem jurídico.¹⁹⁷ Em relação especificamente aos delitos previdenciários, Rios afirma que o bem jurídico é o patrimônio da Seguridade Social e as funções que esta desempenha.¹⁹⁸ De forma semelhante, Souza sustenta que o bem jurídico refere-se às fontes de custeio da previdência social, sendo, portanto, um bem jurídico supraindividual.¹⁹⁹

Susana Aires de Sousa, discordando da concepção tradicional da corrente patrimonialista, procura dar-lhe novos contornos. Partindo do pressuposto de que uma teoria negativa do bem jurídico, pautada nos princípios da fragmentariedade, subsidiariedade e *ultima ratio*, além de ajustada às finalidades da pena, conduz à conclusão de que o entendimento do patrimônio público estatal como bem jurídico é um objeto muito amplo, afirma que este não pode figurar como bem jurídico tutelado. Todavia, é passível delimitá-lo, identificando-o não com o mero patrimônio fiscal do Estado, o qual integra a totalidade do patrimônio estatal, mas enquanto bem jurídico coletivo de titularidade da comunidade dos indivíduos, que por meio do Estado buscaria realizar os objetivos fundamentais da sociedade.²⁰⁰

Fernando Galvão critica a corrente patrimonialista, inclusive a vertente defendida por Sousa, sublinhando que, quando não há pagamento, ou pagamento a menor de tributos, os valores correspondentes ainda não foram integralizados efetivamente ao patrimônio do Estado, de modo que o não pagamento não poderia configurar ofensa ao seu patrimônio. A corroborar essa tese, estaria a disposição do artigo 1.226 do Código Civil brasileiro, segundo o qual a propriedade sobre bens móveis só se adquire com a tradição.²⁰¹ Por isso, Geraldo Ataliba afirma que a transferência abstrata da propriedade do dinheiro não basta para que se quite a obrigação tributária. Antes da entrega efetiva do valor, o Estado só possui o direito de

¹⁹⁶ RIOS, Rodrigo Sánchez. O crime fiscal. Reflexões sobre o crime fiscal no direito brasileiro (Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990) e no direito estrangeiro. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998. p. 50.

¹⁹⁷ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 36;

¹⁹⁸ RIOS, Rodrigo Sánchez. Tutela Penal da Seguridade Social. Evolução Legislativa e Novo Diploma Legal – Lei 9.983, de 14 de julho de 2000. São Paulo: Dialética, 2001. p. 15.

¹⁹⁹ SOUZA, Luciano Anderson. Direito Penal: volume 3 [livro eletrônico]: parte especial: arts. 155 a 234-B do CP 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 98.

²⁰⁰ SOUSA, Susana Aires de. Os crimes fiscais..., op. cit., p. 299.

²⁰¹ GALVÃO, Fernando. Direito Penal Tributário..., op. cit., p. 173.

exigir do sujeito passivo o cumprimento da obrigação tributária, ou seja, é titular apenas de um direito de crédito.²⁰²

A corrente que afirma que as condutas ajustáveis aos delitos tributários atentam contra o patrimônio público também não consegue justificar a atual configuração ou existência desses delitos, na medida em que, se o objetivo fosse simplesmente a proteção do patrimônio, a tutela poderia ser conferida por outras figuras típicas já previstas na legislação, como o estelionato e a apropriação indébita (arts. 171 e 168 do Código Penal), que poderiam oferecer a proteção necessária ao patrimônio que se diz ameaçado. Além disso, também os delitos de falsidade poderiam dar conta e incidir no caso das fraudes.²⁰³

Nesse sentido, Beatriz Corrêa Camargo e Renato de Mello Jorge Silveira chamam atenção para a importante diferença de pena existente entre os delitos contra o patrimônio e os tributários. Enquanto o estelionato tem previsão de pena de 1 a 5 anos de reclusão e a apropriação indébita simples de 1 a 4, as hipóteses do art. 1º da Lei 8.137/90 e 168-A do Código Penal tem uma pena de 2 a 5 anos, sugerindo que o objeto de tutela desses bens não se limita ao patrimônio.²⁰⁴

Um outro ponto sobre o qual os autores lançam luz refere-se ao fato de que o mero não pagamento de tributos não seria uma lesão apta a justificar a intervenção do Direito penal, pois também no âmbito das obrigações civis as pessoas podem se ver lesadas em pretensões de receber o que lhes é devido, mas quando há o simples inadimplemento de prestações por parte de seus devedores, não se cogita de criminalizá-

²⁰² ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária..., op. cit., p. 31: “Constituído nesta obrigação de dar, pela ocorrência do fato previsto em lei, o particular só se libera pelo cumprimento de seu objeto (prestação de quantia em dinheiro). 6.4. Em outras palavras, a lei dá a este fato a virtude jurídica de determinar a transferência (jurídica, ideal) da titularidade de certa soma em dinheiro para o estado. Assim que se dá (que acontece, que se realiza) o fato, o estado passa a ser titular da quantia em questão; nesse mesmo momento, pela mesma razão, o contribuinte (sujeito passivo) a perde. Não é mais seu titular. Juridicamente, a partir deste instante, é devedor de quantia certa ao estado e este tem a legítima pretensão de havê-la. Isto desde a verificação (ou ocorrência) do fato jurígeno contemplado pela lei.”; Em razão de tais críticas, alguns autores passaram a defender que o bem jurídico protegido se confundiria com o objeto da obrigação tributária, e por isso defende que seria o crédito tributário (ou receita tributária) que o Estado tem direito a receber do contribuinte. CARVALHO, Aurora Tomazini. Direito Penal Tributário, (uma análise lógica, semântica e jurisprudencial) São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 149; DECOMAIN, Pedro Roberto. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 65.

²⁰³ CAMARGO, Beatriz Corrêa; SILVEIRA, Renato de Mello Jorge..., op. cit., p. 10. No mesmo sentido, é a posição de DIAS, Jorge de Figueiredo e de ANDRADE, Manoel da Costa, “o crime fiscal torna-se, desta forma, uma modalidade especial de estelionato, cuja conduta típica estará direcionada a causar um dano patrimonial ao Estado”, p. 62; *apud* GALVÃO, Fernando. Direito Penal Tributário..., op. cit., p. 174. Veja-se ainda, Eisele: “No art. 1º da Lei 8.137/90 estão previstos basicamente dois crimes, estruturados com conteúdo análogo a fórmulas típicas gerais contidas no CP. O primeiro está tipificado no caput e seus incisos, e consiste numa modalidade especial de conduta assemelhada ao estelionato (art. 171 do CP) [...]” EISELE, Andreas. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Dialética, 1998. p. 113.

²⁰⁴ CAMARGO, Beatriz Corrêa; SILVEIRA, Renato de Mello Jorge..., op. cit., p. 10.

los, até porque a prisão por dívida no Brasil é uma proibição constitucional, prevista no artigo 5º, inciso LXVII.²⁰⁵

Ainda que se afirme que o patrimônio público teria maior importância para a coletividade, Fernando Galvão também elenca algumas questões que não seriam respondidas por esta corrente patrimonialista, quais sejam, a) o fato de apenas o fisco possuir instrumento de coerção penal para satisfação de seu crédito, ao contrário dos cidadãos credores; b) o fato de se estabelecer tratamento diferenciado entre as obrigações legais do cidadão em sua relação com o poder público; e c) o fato de existirem tipos penais tributários que não exigem produção de dano ao patrimônio do fisco.²⁰⁶

A corrente patrimonialista se vale ainda do argumento de que, na conformação legal atual, o pagamento do tributo conduziria à extinção da punibilidade, opção de política criminal que revelaria ser mesmo o patrimônio estatal o bem jurídico protegido, diante dos incentivos para que o contribuinte, mesmo acusado formalmente de crime tributário, pagasse o débito para se livrar de eventual sanção penal.²⁰⁷ No entanto, tal concepção, salvo melhor juízo, levaria o direito penal a ser utilizado como instrumento de reforço na cobrança de tributos, contrariando, portanto, a proibição constitucional de prisão por dívida.

3.1.1.2 Arrecadação tributária

Esta corrente, que se opta por caracterizar entre aquelas de cunho patrimonialista, concebe a arrecadação tributária como bem jurídico protegido, entendida como um instrumento de constituição de receita pública formada a partir dos tributos instituídos e cobrados de acordo com a ordem legal, para realização dos objetivos socioeconômicos definidos na Constituição. Trata-se de um bem jurídico supraindividual, com relevância constitucional e reconduzível indiretamente à pessoa

²⁰⁵ CAMARGO, Beatriz Corrêa; SILVEIRA, Renato de Mello Jorge..., op. cit., p. 11. Nesse sentido, ver também RUBIO, Miguel Bustos. La regularización en el delito de defraudación a la seguridad social. Valencia: Tirant lo Blanch, 2016. p. 59: “Justificar la intervención punitiva en este delito acudiendo al perjuicio que suponen las conductas típicas para el *patrimonio del Estado*, e identificando con ello que la defraudación consiste en ‘dejar de pagar’, puede conducir, peligrosamente, a resucitar la antigua institución de la ‘prisión por deudas’, interpretándose, como hacen algunos autores, que el sujeto ingresaría en prisión por la no-satisfacción de una deuda contraída con el Estado, que se aprovecharía del instrumento penal para castigar al deudor”.

²⁰⁶ GALVÃO, Fernando. Direito Penal Tributário..., op. cit., p. 175.

²⁰⁷ GALVÃO, Fernando. Direito Penal Tributário..., op. cit., p. 175-176.

humana, o que o tornaria apto a ser tutelado com o emprego da sanção penal, ou seja, sob o ângulo do merecimento de pena.²⁰⁸

Segundo Estellita, tal corrente teria a capacidade de detectar as potencialidades estáticas e dinâmicas do valor atribuído à arrecadação tributária. Estáticas porque protegeria parcela do patrimônio público identificável com a receita tributária. Dinâmica porque remeteria à incidência extrafiscal da exação tributária, orientada à realização das metas do Estado Social e Democrático de Direito. Desse modo poderia cumprir as funções de limitação do *ius puniendi* e de instrumento crítico do direito positivo.²⁰⁹ Registre-se que a autora identifica na arrecadação tributária o bem jurídico tutelado também pelos delitos previdenciários dos artigos 168-A e 337-A do Código Penal.²¹⁰

Essa concepção de bem jurídico se aproxima daquela que vê na Fazenda Pública o bem jurídico protegido. Como afirma Lorenzo Morillas Cueva, não trata apenas de proteger o patrimônio público, mas sim os próprios interesses do Estado e da Fazenda Pública de que a carga tributária se implemente de acordo com a lei. Assim, protege-se os próprios processos de arrecadação de ingresso e distribuição dos tributos no gasto público.²¹¹

Procurando superar a crítica dirigida à corrente vinculada ao patrimônio público, afirmam os adeptos desta corrente que as condutas lesivas à arrecadação tributária não ameaçam propriamente os montantes que deveriam ter sido recolhidos, pois haveria outros meios de obtê-los, mas a sua estabilidade e conformação econômica.²¹²

Para avaliar a ofensividade deste bem jurídico, deve-se tomar como base a divisão entre obrigações principais e acessórias. Em relação à obrigação principal, o ataque ao bem jurídico, por perigo ou lesão, seria possível a partir do nascimento da obrigação principal, cujo objeto é o pagamento do tributo, e iria até a extinção da obrigação. Aponta-se ainda que, embora não se possa identificar o bem jurídico-penal

²⁰⁸ SALOMÃO, Heloísa Estellita. A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal. São Paulo: Revista Editora dos Tribunais, 2001. p. 188.

²⁰⁹ SALOMÃO, Heloísa Estellita. A tutela penal e as obrigações tributárias..., op. cit. p. 188.

²¹⁰ ESTELLITA, Apropriação indébita sonegação...p. 15.

²¹¹ CUEVA, Lorenzo Morillas. Delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social. In: ROSAL, Manuel Cobo del. Curso de Derecho Penal Español. Parte Especial, v. I, Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 863. Em sentido semelhante: “o bem tutelado é, simplesmente, a arrecadação tributária, na medida em que: (i) a Fazenda não se interessa pela cobrança de tributos de valor desprezível; (ii) o pagamento do tributo devido enseja a extinção da punibilidade do agente”. COSTA, Cláudio. Crimes de sonegação fiscal. Rio de Janeiro: Revan, 2003. p. 37-38.

²¹² RODRIGUES, Savio Guimarães. A Legitimidade Do Sistema Punitivo Em Matéria Fiscal. Núria Fabris: Porto Alegre. p. 127.

da arrecadação tributária com a obrigação principal de pagar tributos, somente esta, dentre as demais obrigações tributárias, integraria o núcleo do daquele bem. Já em relação às obrigações acessórias, que envolvem escrituração de livros, emissão de notas fiscais, prestação de informações e declarações, demonstraria aptidão para colocar em perigo direto ou indireto o bem jurídico-penal quando se verifica sua instrumentalidade à obrigação principal de pagar tributos.²¹³

Em sentido semelhante é a posição de Gomes, para quem os delitos de apropriação indébita previdenciária e sonegação previdenciária tutelam os interesses patrimoniais da Previdência Social, entendido como de titularidade coletiva.²¹⁴

A doutrina critica esta corrente, afirmando que seus defensores não explicam o motivo pelo qual a arrecadação tributária mereceria proteção penal, enquanto outras atividades da Administração Pública, tão importantes quanto, não receberiam a mesma forma de tutela.²¹⁵

Além disso, Hugo de Brito Machado aponta que essa pretensão arrecadatória não deveria figurar como bem jurídico, pois nem tudo aquilo que o Estado pretende receber a título de tributo lhe é, de fato, devido, de modo que essa pretensão muitas vezes se manifesta além da lei ou até mesmo contra a lei, impedindo o direito penal de protegê-la.²¹⁶

Também não se explicaria qual é a real dimensão lesiva que justificaria a intervenção do Direito penal, considerando-se que a atividade arrecadatória do Estado já é resguardada por outros meios, isto é, por instrumentos próprios da legislação tributária, que municia o Fisco com amplos mecanismos para proteger os procedimentos arrecadatórios. Inclusive impondo multas no caso de desvio no pagamento de tributos, além da execução de dívidas tributárias. Não fosse suficiente, o Direito penal já prevê a punição das condutas de apropriação, falsidade e corrupção, teoricamente aplicáveis na hipótese de fraude no recolhimento dos valores arrecadados.²¹⁷

Além disso, chama-se atenção para o fato de que, nesse caso os delitos seriam quase atos de desobediência administrativa, o que significaria que o Direito penal nada mais seria que um mero apêndice do Direito Administrativo. De fato, essa observação crítica relembra que o bem jurídico deve corresponder a um valor reconhecido pelo

²¹³ SALOMÃO, Heloísa Estellita. A tutela penal e as obrigações tributárias..., op. cit., p. 193-202.

²¹⁴ GOMES, Luiz Flávio; BORSIO, Marcelo Fernando. Crimes previdenciários. 2. Ed. São Paulo: Revista Editora dos Tribunais, 2014. P. 28-29.

²¹⁵ CAMARGO, Beatriz Corrêa; SILVEIRA, Renato de Mello Jorge..., op. cit., p. 12.

²¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. op. cit. p. 330.

²¹⁷ CAMARGO, Beatriz Corrêa; SILVEIRA, Renato de Mello Jorge..., op. cit., p. 6.

Direito penal como digno de tutela penal, e não a uma função ou instrumento administrativo do Estado para obter tributos, como é a arrecadação tributária.²¹⁸

3.1.2 Correntes funcionalistas

Como adverte Susana Aires de Sousa, os modelos reunidos sob a rubrica de funcionalistas são bastante diferentes entre si, mas possuem duas características que permitem seu agrupamento sistemático nesta categoria: recusam as concepções patrimonialista e identificam o bem jurídico com as funções reconhecidas aos tributos no âmbito das finanças públicas.²¹⁹

3.1.2.1 Função tributária

Em razão das críticas feitas à corrente patrimonialista, que evidenciaram suas deficiências e limitações, a doutrina passou a entender o bem jurídico tributário não como mero patrimônio estatal, mas como uma função tributária a ser realizada pelos recursos arrecadados pelo Estado.²²⁰

Um dos principais autores a defender esta teoria, Gracia Martín afirma que os crimes fiscais não podem proteger o patrimônio público, uma vez que o simples caráter patrimonial da ofensa não esgotaria o conteúdo do injusto. O autor chega a essa conclusão a partir de um amplo estudo do direito financeiro, no qual concluiu que a Fazenda integra a atividade financeira do Estado, o que significa que está inserida na atuação administrativa responsável pela obtenção de recursos e realização de gastos públicos, possuindo tripla dimensão: representa, a um só tempo, a Administração Pública que desenvolve uma atividade financeira (dimensão subjetiva), a própria atividade de arrecadação de tributos e aplicação de receitas na satisfação de

²¹⁸ 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*. vol. 160. ano 27. p. 57-84. São Paulo: Ed. RT, outubro 2019. p. 71. Nesse sentido, Tavares explica que os bens jurídicos se diferenciam das funções por veja-se TAVARES, Juarez. *Bien jurídico y función en Derecho penal*. Buenos Aires: Hammurabi, 2004. p. 55.

²¹⁹ SOUSA, Susana Aires de. Os crimes fiscais..., op. cit., p. 267.

²²⁰ SÁNCHEZ RIOS, Rodrigo. O Crime Fiscal..., op. cit., p. 46. Ver também “Luis Arroyo Zapatero também afirma que a corrente patrimonialista não conseguiria justificar a criação de delitos autônomos para os delitos contra a propriedade particular e contra a propriedade pública, porque ignora que os tributos cumpriram importantes funções na sociedade, esse sim um traço fundamental não considerado por aquela corrente”. ARROYO, Luis. *Delitos contra la Hacienda Publica en matéria de subvenciones*. Madrid: Ministerio de Justicia, 1987, p. 92-93.

necessidades coletivas (dimensão funcional), e um conjunto de institutos financeiros desenhados pela lei (dimensão objetiva).²²¹

O bem jurídico, assim, estaria ligado à dimensão objetiva, no sentido de que a proteção de todos os tipos penais tributários convergiria para o próprio tributo, o qual não seria um bem patrimonial ou um direito econômico, mas um elemento criado pela lei para cumprir determinadas funções de interesse público, funções essas primordiais para a sobrevivência do sistema democrático.²²²

Trata-se de conjugar as funções financeira, social e político-econômica desempenhadas pela espécie tributária a partir de determinação constitucional, de modo que os crimes fiscais garantiriam a aplicação dos tributos na máquina estatal, na redistribuição de renda e na intervenção econômica, havendo coincidência, portanto, entre os núcleos valorativos constitucionais que legitimam o sistema tributário e o direito penal tributário.²²³

Em semelhante sentido, como anota Sánchez Rios, o tributarista Pérez Royo afirma que a Fazenda Pública deve ser entendida, em primeiro lugar, como um ente titular de funções públicas e, concretamente, enquanto função tributária definida pelo ordenamento para defesa do interesse público vinculado à existência das normas tributárias.²²⁴

Já Juan J. Zornoza Perez afirma que, se a categoria do bem jurídico fosse compreendida como um conceito de referência cultural aos valores socialmente relevantes mercedores de proteção penal, em um ordenamento democrático a determinação do bem jurídico protegido em cada caso não poderia prescindir da ordem de valores incorporados ao texto constitucional, razão pela qual o bem jurídico nos delitos tributários adquiriria uma certa unidade por referência à função tributária como atividade da administração orientada à atuação de um interesse público, que consiste na realização da repartição da carga tributária de acordo com o a lei e, em última instância, de acordo com os princípios que hão de informar o sistema tributário.²²⁵

²²¹ FERRÁ OLIVÉ, Juan Carlos. El Bien Jurídico protegido en los delitos tributarios. Revista Justiça e Sistema Criminal, v. 6, n. 11, p. 7-42, jul./dez. 2014, p. 26.

²²² FERRÁ OLIVÉ, Juan Carlos. El Bien Jurídico protegido..., op. cit., p. 27.

²²³ DIAS, Fábio Freitas. Direito penal de intervenção mínima e a noção de bem jurídico aplicada às infrações tributárias: Uma análise á luz da concepção de Estado social e democrático de direito. In: D'AVILA, Fabio Roberto; SOUZA, Paulo Vinicius Sporleder de (Coord.) Direito Penal Secundário. Coimbra: Coimbra Editora; São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 140.

²²⁴ SÁNCHEZ RIOS, Rodrigo. O Crime Fiscal... op. cit. 47.

²²⁵ ZORNOZA PEREZ, Juan J. El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador). Madrid: Editorial Civitas, 1992, p. 61, *apud* RIOS, op. cit. p. 48.

Entre nós, filia-se a essa corrente Thadeu José Piragibe Afonso, sustentando que a função do tributo na sociedade brasileira é de suma importância para a realização daqueles objetivos constitucionais vinculados ao Estado Social. Se não houver dinheiro para financiar a segurança pública, não será possível prover liberdade, assim como não haverá igualdade sem fundos para custear as políticas públicas de redução das desigualdades sociais. Tampouco seria possível assegurar saúde, educação e todas as demais finalidades elencadas na Constituição, cujo objetivo supremo é a realização plena da pessoa humana.²²⁶

A doutrina aponta que identificar o bem jurídico dos crimes tributários com a função tributária impossibilita que existam parâmetros minimamente sólidos para aferir quando o bem jurídico será lesado, uma vez que se trata de concepção muito vaga.²²⁷

Rodrigo Sánchez Rios ainda critica a ideia de que o bem jurídico tutelado seria a função tributária, com base no argumento de que a função tributária não tem relevância enquanto elemento objetivo dos tipos legais alusivos aos crimes fiscais, além de não ser necessário que o dolo do autor compreenda uma afetação às funções do tributo, ou seja, a função tributária estaria ausente do elemento objetivo e do elemento subjetivo do tipo.²²⁸

Adverte-se ainda que tal posição confunde *ratio legis* da incriminação com o conceito de bem jurídico-penal, categoria dogmática que deve cumprir uma função crítica e transcendente à incriminação. Outras correntes ainda afirmam que a função tributária é um bem jurídico comum, ou mediato, de todas as figuras delitivas fiscais, sendo necessário que se verifique ainda, caso a caso, o bem jurídico imediato em cada uma delas.²²⁹

3.1.2.2 Ordem tributária

Uma segunda corrente funcionalista identifica o bem jurídico protegido como sendo a ordem jurídica tributária, estruturada constitucionalmente nos princípios de justiça fiscal, progressividade e capacidade contributiva,²³⁰ e descrita como o conjunto de normas relativas ao estabelecimento e cobrança de tributos. Nessa linha de

²²⁶ AFONSO, Thadeu José Piragibe. O direito penal tributário..., op. cit. p. 107-108.

²²⁷ SOUSA, Susana Aires de. Os crimes fiscais..., op. cit., p. 285.

²²⁸ SÁNCHEZ RIOS, Rodrigo. SÁNCHEZ RIOS, Rodrigo. O Crime Fiscal..., op. cit., p. 48.

²²⁹ SOUSA, Susana Aires de. Os crimes fiscais..., op. cit, p. 270.

²³⁰ RODRIGUES, Savio Guimarães. A Legitimidade Do Sistema Punitivo..., op. cit. p. 114.

argumentação, os delitos fiscais protegeriam a eficácia da ordem tributária, isto é, a vigência das normas relativas ao exercício do poder de tributar, em consonância com a epígrafe da Lei 8.137/90, que traz a afirmativa de que os crimes nela disciplinados são contra a ordem tributária.²³¹ Seria possível estender o conceito aos delitos previdenciários do art. 168-A e 337-A do Código Penal, pois também são delitos tributários.

Hugo de Brito Machado entende que os crimes tributários visam a proteger a ordem jurídica tributária, definida pelo autor como o conjunto de normas jurídicas que disciplinam e, sobretudo, limitam o poder do Estado de tributar. O autor ressalta que não se pode confundir ordem tributária com a mera pretensão arrecadatória do Estado – uma crítica que se aplica a uma parte das correntes patrimonialistas, por exemplo –, uma vez que nem toda pretensão estatal será juridicamente válida. Pode acontecer de a Fazenda Pública afirmar ser credora de valores que não são, de fato, devidos pelo contribuinte. Por isso, existiria o crime de excesso de exação, previsto no artigo 316, § 1º, do Código Penal, a coibir esse tipo de prática que agride a ordem tributária e que revelaria, assim, a preensão do legislador penal em tutelá-la. Par o autor, tais crimes também preservam a eficácia das normas tributárias.²³²

Em sentido semelhante, Bitencourt entende que o bem jurídico é a ordem tributária, mas que o objeto jurídico de proteção é o patrimônio administrado pela Fazenda Pública enquanto ingressos e gastos públicos. O autor não nega a importância das funções que o tributo cumpre na sociedade, mas afirma que tais funções não possuem identificação imediata com as normas que definem os crimes tributários, e que inclusive não teriam relevância direta sobre o tipo objetivo e subjetivo de tais crimes.²³³

De fato, a jurisprudência indica como bem jurídico tutelado a ordem tributária, mas não declina os fundamentos dessa escolha, limitando-se, não raro, a referir-se ao artigo 170 da Constituição Federal.²³⁴

²³¹ PAULSEN, Leandro. Tratado de direito penal tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 23.

²³² MACHADO, Hugo de Brito. Crimes Contra a Ordem Tributária..., op. cit. p. 328-330.

²³³ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a ordem tributária..., op. cit. p. 36.

²³⁴ RECURSO ESPECIAL. DIREITO PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SUPRESSÃO DE MAIS DE UM TRIBUTO. CONCURSO FORMAL. INOCORRÊNCIA. CRIME ÚNICO. 1. No crime de sonegação fiscal o bem jurídico tutelado não é o patrimônio ou erário de cada pessoa jurídica de direito público titular de competência para instituir e arrecadar tributos - fiscais (entes federativos) ou parafiscais (entidades autárquicas) - mas, sim, a ordem jurídica tributária como um todo. 2. A conduta consistente em praticar qualquer uma ou todas as modalidades descritas nos incisos I a V do art. 1 da Lei nº 8.137/90 (crime misto alternativo) conduz à consumação de crime de sonegação fiscal quando houver supressão ou redução de tributo, pouco

A crítica que se faz a essa corrente é no sentido de que não se percebe que a ordem tributária é um conceito muito amplo, que não abarca somente o interesse arrecadatório estatal, mas compreende também o conjunto organizado de valores, conceitos, princípios e finalidades, constitucionais e infraconstitucionais e tributárias, excedendo o conceito de bem jurídico penal enquanto valor reconhecido pelo direito penal,²³⁵ impossibilitando, portanto, que cumpra as funções limitativas e críticas que deveriam ser suas finalidades.²³⁶

Para Beatriz Corrêa Camargo e Renato de Mello Jorge Silveira, se a própria legislação tributária dispõe de instrumentos suficientes para preservar a ordem tributária, como a hipótese de perdimento de bens, previstos nos artigos 105 do Decreto-lei 37/66 e 23, § 1º do Decreto-lei 1.455/76, no caso de descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, o subsistema jurídico tributário não precisaria do direito penal para resguardar a eficácia de suas normas.²³⁷ Destaque-se, ademais, que a legislação confere ao Fisco amplos poderes para lançar tributos de ofício, sempre que o contribuinte seja omissivo, ainda que parcialmente, em suas declarações, e até mesmo para apreender documentos, conforme artigos 67, 148, 149, inciso III, todos do Código Tributário Nacional.

Merece registro ainda a crítica de que não está claro o motivo de a ordem tributária, e não outros subsistemas jurídicos, como o Direito Civil, igualmente imprescindível para o Estado de Direito, ser a única a merecer tutela penal. Por fim, o sistema penal não poderia garantir a proteção de todo o sistema jurídico-tributário, mas somente, em tese, de uma parte dele.²³⁸

3.1.2.3 Ordem econômica

importando se atingidos um ou mais impostos ou contribuições sociais. 3. Não há concurso formal, mas crime único, na hipótese em que o contribuinte, numa única conduta, declara Imposto de Renda de Pessoa Jurídica com a inserção de dados falsos, ainda que tal conduta tenha obstado o lançamento de mais de um tributo ou contribuição. 4. Recurso improvido. (REsp 1294687/PE, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, julgado em 15/10/2013, DJe 24/10/2013). Acesso em 15.04.2022.

²³⁵ RUIVO, Marcelo Almeida. Os Crimes de Sonegação Fiscal..., op. cit. p. 68.

²³⁶ SALOMÃO, Heloísa Estellita. A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal..., op. cit., p. 187.

²³⁷ CAMARGO, Beatriz Corrêa; SILVEIRA, Renato de Mello Jorge..., op. cit., p. 11.

²³⁸ CAMARGO, Beatriz Corrêa; SILVEIRA, Renato de Mello Jorge..., op. cit., p. 14.

Esta corrente pretende incluir os crimes fiscais entre os delitos econômicos.²³⁹ No entanto, há várias dificuldades teóricas apontadas pela doutrina para sustentar esse ponto, mormente porque não se tem bem delimitado os contornos do que se entende por ordem econômica, isto é, se se trata de um conceito amplo de economia nacional, de ordem pública, ou se cuida de um somatório de bens jurídicos supraindividuais alusivos à ordem econômica.²⁴⁰

A opção pelo sistema econômico considerado de forma autônoma é bastante criticada, por apresentar elevada abstração e dificuldade para que se compreenda um determinado tipo penal econômico,²⁴¹ razão pela qual a doutrina majoritária adpta a essa corrente se filia à ideia de que os crimes fiscais são pluriofensivos, correspondendo o bem jurídico mediamente à ordem econômica e imediatamente à atividade financeira do Estado.²⁴² Nesse sentido, é a posição de Carlos Martínez-Buján Pérez, para quem a ordem econômica é o bem jurídico mediato ou genérico – seguido pelo patrimônio estatal na qualidade de bem imediato.²⁴³

Considera-se que a lesão patrimonial que o delito gera à Fazenda Pública prejudica o bom funcionamento da intervenção pública na economia, impedindo que se alcance uma série de fins de caráter econômico e social que o Estado busca atingir com a arrecadação dos tributos. Os tributos seriam também um importante instrumento de intervenção na economia, porque incidem sobre produção, circulação e consumo de bens e serviços, evidenciando ser importante instrumento de distribuição de carga tributária.²⁴⁴

Alguns autores parte de uma diferenciação entre duas espécies de delitos econômicos. De um lado, em sentido amplo, existiriam infrações relativas a um bem jurídico patrimonial individual, com o potencial de lesar ou colocar em perigo a regulação jurídica da produção, distribuição e consumo dos bens e serviços. Por outro lado, haveria uma infração que lesa ou põe em perigo a ordem econômica entendida

²³⁹ Ver SOUSA, Alfredo José de. Direito Penal fiscal - uma prospectiva, in: Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, vol. II, pág. 147, que argumenta que o imposto constitui um instrumento jurídico a ser utilizado pelo Estado na regulação, intervenção ou direção do sistema econômico, *apud* SOUSA, Susana Aires de. Os crimes fiscais...p. 272.

²⁴⁰ SOUSA, Susana Aires de. Os crimes fiscais..., op. cit., p. 272.

²⁴¹ SOUSA, Susana Aires de. Os crimes fiscais..., op. cit., p. 273.

²⁴² SOUSA, Susana Aires de. Os crimes fiscais..., op. cit., p. 273.

²⁴³ PÉREZ, Carlos Martínez-Buján. El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria. El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria. In: Estudios Penales y Criminológicos, Universidad Santiago de Compostela, vol XVIII, 1995, p. 147-148.

²⁴⁴ RODRIGUES, Savio Guimarães. A Legitimidade Do Sistema Punitivo..., op. cit., p.114.

como regulação jurídica do intervencionismo estatal na economia. O delito fiscal se enquadraria na segunda hipótese.²⁴⁵

Nesse sentido, Tiedemann, partindo da relação causal existente entre os fins do Estado no campo social, econômico, e os ingressos fiscais, defende que o bem jurídico tutelado é a Fazenda Pública, concebida como ingressos de receitas e gastos do Estado, enquanto meio de tutela da economia nacional, entendida como interesses supraindividual.²⁴⁶

As críticas são no sentido de que se trata de um bem jurídico demasiadamente genérico e que necessitaria de um bem jurídico imediato, como o patrimônio estatal. Além do mais, tende a confundir os princípios que inspiram a constituição econômica e compõem o modelo econômico com a categoria dogmática do bem jurídico.²⁴⁷

3.1.3 Outras correntes

Existem ainda outros posicionamentos doutrinários que não estão vinculados nem a uma ideia patrimonialista e tampouco a uma ideia funcionalista, de modo que são expostas em tópico próprio.²⁴⁸

3.1.3.1 Deveres de colaboração, verdade, transparência e lealdade

Trata-se de posição que afirma serem bens jurídicos protegidos dos crimes tributários os deveres de colaboração, verdade, transparência, etc. Tal corrente foi defendida sobretudo na Espanha, a partir da edição da Ley 50/1977, que, operando uma reforma fiscal, inseriu tais crimes no capítulo relativo às falsidades. Começou-se a afirmar que o bem jurídico protegido pelo delito fiscal é composto pela pretensão do Estado de contar com uma colaboração leal dos cidadãos.²⁴⁹

Importante defensor desta concepção é Manuel da Costa Andrade, que, analisando o crime de fraude fiscal previsto no n. 1 do art. 103 do Regimento Geral das

²⁴⁵ Esta distinção é feita por Bajo Fernández, *Los Delitos Contra el Orden Económico*, *apud* PÉREZ, Carlos Martínez-Buján *El delito fiscal*, Madrid: Editorial Montecorvo, 1982, p. 211.

²⁴⁶ SOUSA, *op. cit.*, p. 274. Ver também SILVA, Isabel Marques da. *Responsabilidade fiscal penal cumulativa. Das sociedades e dos seus administradores e representantes*. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2000. p. 59, que não fala em dever, mas em “a tutela daqueles bens: a verdade ou transparência nas relações tributárias”.

²⁴⁷ SOUSA, Susana Aires de. *Os crimes fiscais...*, *op. cit.*, p. 275.

²⁴⁸ SOUSA, Susana Aires de. *Os crimes fiscais...*, *op. cit.*, p. 281.

²⁴⁹ SOUSA, Susana Aires de. *Os crimes fiscais...*, *op. cit.*, p. 282.

Infrações Tributárias de Portugal, afirma que se trata um crime de resultado cortado (ou de tendência interna transcendente), ou seja, que se consuma quando se ocultam os fatos ou bem jurídicos, com intenção de não pagar imposto, ainda que o prejuízo ao Fisco não se verifique efetivamente. O ponto central aqui é o comportamento desleal, consistente no descumprimento dos deveres de colaboração, veracidade e transparência, e não propriamente a fraude ao fisco.²⁵⁰ Assim, o bem jurídico seria a fiabilidade do tráfico jurídico com documentos no domínio específico da prática fiscal – e não o patrimônio fiscal – que configurariam o bem jurídico direta e parcialmente protegido por aquela incriminação.²⁵¹

Entre nós, Alécio Adão Lovatto afirma que o art. 1º da Lei 8.137/90 tem como objeto jurídico a verdade das declarações, dos documentos e dos lançamentos por homologação, de modo que a arrecadação tributária seria protegida apenas de forma indireta. Já em relação ao art. 2º daquele diploma legal, afirma que são vários aspectos da ordem tributária que a norma visa a proteger, como veracidade de declarações (inc. I), patrimônio público (inc. II), finalidade do incentivo fiscal (incs. III e IV) e veracidade contábil (inc. V).²⁵²

Não há dúvida de que os deveres de informação assumem papel relevante para o adequado funcionamento do sistema fiscal, sendo o sujeito passivo da obrigação tributária destinatário de deveres de colaboração, informação, como de informar o fato gerador ou realizar o lançamento do tributo devido, além de estar sujeito também ao dever de recolhimento dos montantes devidos. Contudo, tais deveres de colaboração não possuem suficiente dignidade jurídico-penal. Sustenta-se, nesse sentido, que se confunde o bem protegido com a norma que lhe dá suporte, confundindo-se o meio pelo qual se ofende o bem jurídico com o objeto da ofensa.²⁵³ Haveria o risco, ainda, de se tornar os crimes tributários em delitos de desobediência.²⁵⁴

Além disso, Bechara sustenta que não se pode desmaterializar o bem jurídico por completo, como ocorre no caso de identificá-lo com a lesão a um dever jurídico, pois isso significaria retirar-lhe qualquer conteúdo aprioristicamente definido, além de afastá-lo da realidade social, na medida em que parte de uma realidade estritamente

²⁵⁰ SOUSA, Susana Aires de. Os crimes fiscais..., op. cit., p. 176.

²⁵¹ SOUSA, Susana Aires de. Os crimes fiscais..., op. cit., p. 283.

²⁵² LOVATTO, Alécio Adão. Crimes Tributários: aspectos criminais e processuais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000 apud GALVÃO, Fernando. Direito Penal Tributário..., op. cit., p. 177.

²⁵³ GALVÃO, Fernando. Direito Penal Tributário..., op. cit., p. 178.

²⁵⁴ SOUSA, Susana Aires de. Os crimes fiscais..., op. cit., p. 284.

normativa, retirando seu potencial crítico. Além disso, sempre que se caminhou nessa direção, a experiência histórica experimentou momentos de autoritarismo e arbítrio.²⁵⁵

3.1.3.2 Função social dos tributos

Para esta corrente, o objeto de proteção seria o cumprimento das funções sociais reconhecidas aos impostos, no que toca à repartição justa dos impostos pelos contribuintes de acordo com a sua capacidade contributiva, a salvaguarda do desenvolvimento da vida comunitária, a execução das atividades realizadas pelo Estado tendo em vista o interesse geral e ainda a proteção da retidão do contribuinte.²⁵⁶

Sousa menciona que o expoente desse pensamento seria Salditt, para quem se protegeria não só o interesse do Estado na obtenção atempada e completa das receitas fiscais, mas também o patrimônio do contribuinte 'honesto', na medida em que quanto mais pessoas deixarem de pagar os tributos, mais será exigido das pessoas que contribuem para com o financiamento do Estado. De acordo com o autor, a norma protegeria a distribuição justa de encargos, observando a capacidade contributiva de cada um, e não o patrimônio público. Para esse autor, a fraude fiscal deveria ser reprovada porque violaria a justa repartição.²⁵⁷

As críticas referidas pela doutrina, sobretudo a alemã, são no sentido de que uma compreensão que identifique o bem jurídico com a função social da receita fiscal consegue apenas apreender reflexos de proteção inerentes ao tipo penal enquanto meio de luta contra o fenômeno criminal de fraude aos impostos. Nem o patrimônio dos contribuintes e tampouco as funções estatais cumpridas com os meios fiscais são prejudicadas numa medida apreciável através da conduta individual de fraude fiscal. Apenas uma apreciação global das fraudes seria capaz de limitar a capacidade financeira do Estado, e comprometer a execução de suas tarefas. A conduta individual não é apta a modificar de modo visível a distribuição de carga fiscal. Além disso, os autores pontuam que a determinação de impostos justos é uma determinação Constitucional, sendo um postulado a ser levado em conta pelo legislador fiscal. Por fim, aponta-se que

²⁵⁵ BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. Bem jurídico-penal..., op. cit., p. 284.

²⁵⁶ GALVÃO, Fernando. Direito Penal Tributário..., op. cit., p. 60.

²⁵⁷ SOUSA, Susana Aires de. Os crimes fiscais..., op. cit., p. 284.

se confunde bem jurídico com os objetivos de uma política fiscal, nomeadamente o equilíbrio social e o desenvolvimento econômico.²⁵⁸

3.1.3.3 Previdência Social ou Seguridade Social

No tocante aos delitos previdenciários, Daniel Alberto Casagrande sustenta que o bem jurídico dos crimes previstos nos artigos 168-A e 337-A, do Código Penal, consiste na Previdência Social, embora o mais correto seria, sustenta, que o bem jurídico fosse identificado como sendo a Seguridade Social, já que o não recolhimento das contribuições previdenciárias atingiria diretamente a Seguridade, e não somente a Previdência Social, que seria apenas uma parte daquela.

Argumenta o autor que Previdência Social teria duas colunas. De um lado, o mutualismo, no sentido de que todos deveriam suportar, coletivamente, o desamparo de algumas pessoas em situações adversas por meio das contribuições. De outro, verifica o conteúdo valorativo da solidariedade, como laços fraternais entre os cidadãos, que permitiria inclusive “tratamento desigual entre seus participantes, para contrabalancear eventuais desigualdades econômicas estranhas e anteriores à redistribuição, ou seja: sujeitos com maior potencial contributivo carregam ao sistema recursos mais elevados.”²⁵⁹

Porém, verifica-se que a Previdência Social é, a rigor, um sistema de seguro social e, como tal, se trata de uma função administrativa do Estado, ainda que com finalidades predeterminadas pela Constituição. Nesse sentido, por ser essencialmente uma função administrativa, apresenta obstáculos a figurar como bem jurídico.

Também não parece possível dizer que é a Seguridade Social o bem jurídico tutelado, não só porque esta também pode ser identificada com uma função administrativa, mas sobretudo porque as contribuições previdenciárias, embora compreendam parte das receitas da Seguridade Social, são específicas e vinculadas à Previdência, que possui funções e finalidades especiais em relação à Seguridade como um todo.

²⁵⁸ AFONSO, Thadeu José Piragibe. O direito penal tributário..., op. cit., p. 106.

²⁵⁹ CASAGRANDE, Daniel Alberto. Crimes Contra a Seguridade Social: apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária. São Paulo: Editora Verbatim, 2010. p. 283.

4 A TUTELA DO VALOR CONSTITUCIONAL DA SOLIDARIEDADE SOCIAL POR MEIO DO DIREITO PENAL

A possível tutela penal da solidariedade social, circunscrita especificamente ao âmbito de análise deste trabalho, qual seja, os delitos previdenciários constantes nos arts. 168-A e 337-A, do Código Penal, suscita algumas questões relevantes atinentes aos reflexos que tal escolha pode ter no campo da política criminal e da dogmática penal. Embora não constituam o ponto central deste trabalho, este vinculado a identificação e conteúdo do bem jurídico-penal, mostra-se importante realizar algumas aproximações que evidenciem o rendimento da proposta, sem com isso negar a necessidade de um estudo individualizado e aprofundado.

Assim, neste capítulo, no espaço destinado à política criminal, apresentam-se alguns rudimentos que podem integrar uma definição da solidariedade social enquanto bem jurídico dos crimes objeto do trabalho. Em seguida, o conceito é abordado no contexto das críticas à tutela de valores éticos ou sentimentos, para, depois, submetê-lo aos critérios para identificação de falsos bens jurídicos e críticas existentes na doutrina em relação às propostas de bens jurídico-penais tributários. Na sequência, aborda-se o papel que o bem jurídico desempenha para a posição sistemática dos crimes previdenciários no Código Penal, seguido das possibilidades de extinção da punibilidade.

Por fim, cuida-se de da questão dogmática relativa à função do bem jurídico para interpretação dos tipos e de possíveis consequências da escolha de um bem jurídico constitucional para a relação entre ilícito administrativo e ilícito penal.

4.1 QUESTÕES DE POLÍTICA CRIMINAL

Fragoso, ao tratar da Lei 4.729/65, que inseriu na legislação outras condutas de fraude fiscal além daquelas já previstas no art. 334 do Código Penal, que previa o contrabando e o descaminho, afirmou que a então nova incriminação demorou a chegar,

pois o não pagamento de tributos mediante engano e fraude é uma grave violação a um dever cívico que afeta diretamente os interesses fundamentais da comunidade, sendo imperativa, portanto, a sanção penal.²⁶⁰ De modo semelhante, Roxin reconhece a importância do dever de pagar tributos na sociedade, afirmando que tal dever não busca o enriquecimento do Estado, mas o benefício do particular que está sujeito às contribuições do Estado que estão financiadas precisamente através de gravames”.²⁶¹

A par disso, é importante localizar um fundamento material que legitime a criminalização, papel que pode cumprir um conceito crítico de bem jurídico, com pretensão de limitar o poder punitivo do Estado, ou seja, cumpra uma função político-criminal e não meramente dogmática.²⁶²

4.1.1 SOLIDARIEDADE SOCIAL COMO BEM JURÍDICO DOS DELITOS PREVIDENCIÁRIOS

Como modo de aproximação ao tema tratado neste tópico, e por uma questão de sistematicidade, cumpre, antes de mais, proceder a um esboço de algumas situações em que solidariedade é citada como objeto ou fundamento de proteção no Direito penal. Neste tópico, abordar-se-á os casos dos delitos de omissão de socorro e tributários.²⁶³

Gonzalo Rodriguez Mourullo, autor espanhol de célebre obra sobre a omissão de socorro, afirma que o bem jurídico mediatamente protegido é o valor da solidariedade humana, mas só quando estão em perigo os bens vida e integridade física. Ou seja, o bem jurídico solidariedade seria protegido somente na medida em que existisse um risco para a vida e a integridade física, estes bens jurídicos imediatos.²⁶⁴

Em sentido parecido, Carlos Blanco Lozano afirma que o bem jurídico solidariedade é tradicional no marco do delito de omissão de socorro, e entende que a solidariedade é efetivamente objeto de tutela, ainda que a lesão não esgote em si mesma

²⁶⁰ FRAGOSO, Heleno Cláudio. O Novo Direito Penal Tributário Econômico. p. 6.

²⁶¹ ROXIN, Claus. A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal. Org. CALLEGARI, André Luís e GIACOMOLLI, Nereu José. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 19.

²⁶² GRECO, Luís. Princípio da Ofensividade...op. cit., p. 7.

²⁶³ O art. 135 do Código Penal pune a conduta de “deixar de prestar assistência, quando possível fazê-lo sem risco pessoal, à criança abandonada ou extraviada, ou à pessoa inválida ou ferida, ao desamparo ou em grave e iminente perigo; ou não pedir, nesses casos, o socorro da autoridade pública”, com uma pena de detenção de um a seis meses, ou multa.

²⁶⁴ RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo. La Omisión de Socorro en el Código Penal. Madrid: Tecnos, 1966., p. 147

o conteúdo material do injusto em toda a sua extensão, razão pela qual devem ser admitidos outros bens concomitantes.²⁶⁵

No Brasil, André Stefam sustenta que a “proteção penal dirige-se à vida e à saúde das pessoas, por meio de se sobrelevar o dever de solidariedade que se deve ter para com o próximo.”²⁶⁶ Para Busato, “a proteção à vida ou à saúde aparece aqui vinculada agora à solidariedade que deve existir entre os homens,”²⁶⁷ e Bitencourt, de igual modo, entende tratar-se da “preservação da vida e da saúde do ser humano, e o fundamento da *criminalização* da omissão de socorro é o desrespeito ao *dever de solidariedade humana*”.²⁶⁸

No campo dos delitos tributários, a solidariedade aparece geralmente vinculada a uma ideia de bem jurídico mediato, como na formulação de Sánchez Rios, para quem os crimes fiscais se justificam a partir de uma ideia de solidariedade, havendo, paralelamente, uma afetação imediata à integridade patrimonial do Estado.²⁶⁹ De igual modo, Aires identifica a solidariedade social como bem jurídico mediato dos delitos tributários, e a arrecadação tributária como bem imediato.²⁷⁰

A solidariedade também é frequentemente mobilizada para justificar a criminalização dos delitos tributários enquanto valor que aparece vinculado aos bens jurídicos. É o caso de Lo Monte, que vincula a criminalização de delitos que visam ao ingresso de receitas à ideia de “bens patrimoniais que, em um estado social e democrático de direito, viabilizam a plena realização do princípio da solidariedade”.²⁷¹ E Ferrá Olivé afirma que a exigência de solidariedade social referenciada na Constituição espanhola, ao lado das ideias de justiça, igualdade e progressividade, orienta a definição daquilo que pode ser objeto de tutela penal.²⁷²

Existem também outras concepções que estruturam a solidariedade enquanto um dever jurídico. Nas palavras de Feijóo Sánchez, os cidadãos estariam obrigados a um

²⁶⁵ BLANCO LOZANO, Carlos. La omisión del deber de socorro en el Derecho penal. Barcelona: Bosch Editor, 2009, p. 92.

²⁶⁶ ESTEFAM, André. Direito Penal 2. Parte Especial. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 212.

²⁶⁷ BUSATO, Paulo César. Direito Penal. Parte Especial 1. Artigo 121 ao artigo 234 do Código Penal. São Paulo: Atlas, 2014. p. 175.

²⁶⁸ BITENCOURT, César Roberto. Tratado de Direito Penal. Parte Especial 2. Dos crimes contra a pessoa. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 285.

²⁶⁹ SÁNCHEZ RIOS, Rodrigo. Tutela Penal da Seguridade Social... op. cit., p. 50.

²⁷⁰ AIRES, Leandro Antonio. Aspectos do bem jurídico ofendido nos crimes tributários. Orientador: Prof. Dr. René Ariel Dotti. 2010. Dissertação (Mestrado) – Direito, UFPR, Curitiba.

²⁷¹ LO MONTE, Elio. Principios de derecho penal tributario. p. 208-209.

²⁷² FERRÁ OLIVÉ, Juan Carlos. El Bien Jurídico protegido en los delitos tributarios... op. cit., p. 9.

dever geral de respeitar normas e a um dever especial de solidariedade, entendidos como obrigação de contribuir com a manutenção dos gastos públicos.²⁷³

Fávio Campos, ao tratar do bem jurídico protegido pelos crimes fiscais, embora adote a corrente da função social do tributo, fundamenta sua posição na ideia de solidariedade social, que deve, em sua opinião, orientar a interpretação do direito positivo.²⁷⁴ Outrossim, Andreas Eisele, ao rechaçar a vertente patrimonialista de bem jurídico, afirma que o pagamento de tributos está vinculado ao princípio da solidariedade social, na medida em que todos contribuem para a realização dos direitos humanos e da prestação de serviços públicos oferecidos à coletividade.²⁷⁵

Alberto Silva Franco, ao analisar o delito de apropriação indébita previdenciária, constata que o Estado Social e Democrático de Direito demanda um sistema de seguridade social “que sirva de base à solidariedade entre os cidadãos à medida que ‘mantenha as condições necessárias para que a dignidade do ser humano se converta em algo tangível, mediante a cobertura das condições de necessidade’”.²⁷⁶ Também Luiz Regis Prado, para quem o legislador, ao tipificar as condutas descritas no artigo 168-A, buscaria a tutelar não apenas o patrimônio da Previdência Social, mas também as prestações públicas no âmbito social.²⁷⁷

4.1.1.1 Lineamentos de uma proposta

Com base nos capítulos anteriores e nas linhas acima, reúne-se um conjunto importante de referências que apontam para a inegável e central importância da solidariedade social no contexto da Previdência Social e das contribuições previdenciárias. Tais características parecem apontar para a possibilidade de a solidariedade social ser o decisivo interesse ou valor constitucional de tutela dos delitos previdenciários, diante de sua fundamental relevância nessa questão. Salvo melhor

²⁷³ FEIJÓ SÁNCHEZ, Bernardo José. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales”, *In*: M. BAJO FERNÁNDEZ / S. BACIGALUPO SAGGESE / C. GÓMEZ-JARA DÍEZ (Coords.), Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública. Mesas redondas. Derecho y economía, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 111-122.

²⁷⁴ CAMPOS, Flávio Vilela. Estudo Comparado sobre a Extinção da Punibilidade e Elementos Fundamentais dos Crimes Tributários. São Paulo: Quartier Latin, 2020, p. 34-35.

²⁷⁵ EISELE, Andreas. Crimes contra a ordem tributária... op. cit. p. 14.

²⁷⁶ FRANCO, Alberto Silva. Código Penal e sua Interpretação Jurisprudencial. 7. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 2776

²⁷⁷ PRADO, Luiz Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro. 4. Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005. P. 543.

juízo, seria possível abrigar nesse conceito diversos aspectos atingidos pelas condutas descritas pelo legislador como crimes previdenciários. Assim, importante retomar alguns pontos.

A solidariedade social aparece como destacado valor constitucional, sendo elencado no art. 3º como objetivo fundamental da República cuja realização deve ser obrigatoriamente perseguida pelo Estado e pela sociedade. Ao fazer clara opção por um Estado Social e Democrático de Direito, pautado na realização da justiça social, a Constituição determina a implementação de um sistema de proteção social, cuja realização só é possível a partir da participação solidária de todos. É no interior desse contexto que deve se buscar o real significado jurídico das contribuições previdenciárias. Estas não constituem meros instrumentos de arrecadação fiscal, mas são autênticos veículos de realização da solidariedade social.²⁷⁸

Não é perdida, portanto, a concepção corrente na doutrina previdenciarista de que as contribuições previdenciárias são destinadas à implementação da *solidariedade intergeracional*, característica ligada a uma das funções das contribuições previdenciárias, à medida em que os trabalhadores ativos de uma época financiam os trabalhadores aposentados que lhes são contemporâneos.

Além da aposentadoria, a Previdência Social também fornece benefícios para momentos de vulnerabilidade do contribuinte ou de seus dependentes, marcados por acontecimentos inesperados ou adversos ou que simplesmente requeiram o afastamento temporário do trabalho, como ocorre, por exemplo, nos casos de doença, acidente de trabalho ou nascimento de filho. Em tais casos, só é possível oferecer a prestação àquele que dela necessita porque há uma rede de solidariedade social. Importa citar, neste ponto, o caráter solidário da Previdência Social expressamente afirmado pela Constituição no caso do regime próprio de previdência.²⁷⁹

Ainda, o valor constitucional da solidariedade tem como fundamento uma escolha política da sociedade, que decidiu romper com a lógica prevalente do Estado fiscal no qual o tributo era simplesmente fonte de arrecadação para custeio das despesas administrativas, passando a ser também e sobretudo instrumento de realização da

²⁷⁸ GODOI, Marciano Seabra. *Tributo e Solidariedade Social...* op. cit. p. 145.

²⁷⁹ O artigo 40 da Constituição federal prevê que “O regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargos efetivos terá caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente federativo, de servidores ativos, de aposentados e de pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial”.

solidariedade social.²⁸⁰ Esse aspecto é especialmente proeminente nas contribuições sociais, tributos nos quais a solidariedade social é aspecto essencial.

Importa retomar também o fato de que o valor arrecadado dos tributos, em razão de serem funcionalmente justificados, passam a ser possíveis objetos de controle de destinação pelo Poder Judiciário, pois devem atender sempre à implementação do programa constitucional edificado. Daí porque, em uma ponderação de valores, o valor *arrecadação* (por estar relacionado ao campo tributário) deve ser menor do que o peso do valor *solidariedade social* (por ser um objetivo fundamental da República). Assim, as leis tributárias exigem não só um exame quanto à existência de uma competência específica que autorize a emissão de um determinado dispositivo, mas também o seu sentido prático e os efeitos que produz em relação à cooperação social que se verifica no caso concreto.²⁸¹

Também é inafastável do significado do valor solidariedade social, no que toca às contribuições previdenciárias, o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º da Constituição Federal, como um referencial material da tributação. Trata-se de expressão da solidariedade social, na medida em que engendra o dever de maior contribuição de quem possui maior capacidade financeira. Ou seja, os vínculos de solidariedade ou dependência alusivos à Previdência Social se estabelecem a partir de uma maior contribuição de quem possui maior capacidade contributiva.

Com base nisso, talvez seja possível afirmar que a afetação decorrente do não recolhimento das contribuições previdenciárias não se dá exatamente numa dimensão puramente patrimonial, mesmo que se considere o patrimônio público, como pretendem as correntes patrimonialistas de bem jurídico-penal tributário, mas na dimensão do valor da solidariedade social enquanto interesse constitucional que se realiza através da Previdência Social. Mais do que um seguro social, a Previdência é uma rede de proteção que corporifica um modo de relacionamento e interação social escolhido pela população através de seus representantes políticos e que é verdadeira expressão da solidariedade.

Assim, o não recolhimento das contribuições previdenciárias afeta diretamente os vínculos de dependência existentes entre os segurados e dependentes da Previdência Social. Obviamente, para que tais vínculos de solidariedade e dependência funcionem

²⁸⁰ ROSSO, Paulo Sérgio. Tributação e solidariedade no Estado brasileiro. Prisma Jurídico, São Paulo, v. 7, n. 2, p. 287-304, jul./dez. 2008. P. 287. Dizer que a solidariedade social é fundamento não significa dizer que é o único princípio que orienta a tributação. É claro que o princípio da legalidade também impõe sua conformação, impedindo arbitrariedades do Estado que poderiam ser cometidas a partir da lógica da solidariedade.

²⁸¹ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação... op. cit., p. 177.

adequadamente, é necessário que haja o financiamento correspondente. Em não havendo o recolhimento das contribuições previdenciárias por quem deve fazê-lo, há efetivo ataque a tais relações de dependência ou de solidariedade e, portanto, um ataque a um objeto jurídico de titularidade coletiva e não mera afetação a um interesse estatal.

Em resumo, pode-se indicar, a partir de uma fundamentação constitucional, salvo melhor juízo, que o objeto jurídico de tutela dos crimes previdenciários previstos nos artigos 168-A e 337-A, do Código Penal é o valor constitucional da solidariedade social.

Evidentemente, uma tal escolha não pode se dar fechando-se os olhos para as críticas existentes em relação aos bens jurídicos-penais tributários já sustentados pela doutrina, e tampouco para os critérios para identificação de falsos bens jurídicos coletivos. Do contrário, seria uma proposta sem conteúdo prático. Portanto, nos próximos tópicos pretende-se enfrentar tais questões.

4.1.1.2 Valores ético-sociais e sentimentos

Aspecto importante que merece algumas linhas diz respeito à tutela de sentimentos pelo Direito penal, contexto no qual se insere o sentimento de solidariedade. Embora os capítulos precedentes já permitam compreender a solidariedade como um princípio constitucional, e não como um mero sentimento, não há dúvida de que este termo também retrata um sentimento, como é possível constatar em uma das definições do Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, que o define como um “sentimento de ternura pelos injustiçados”, tornando-o um ponto de interesse para este trabalho.²⁸²

No âmbito do Direito penal, a proteção da solidariedade como sentimento pode surgir em alguns crimes ambientais. De acordo com Schmidt de Bem e Martinelli, existem posições doutrinárias que defendem como possível a proteção de bens jurídicos indiretos como um sentimento de solidariedade coletivo na hipótese de as pessoas terem ciência da prática de atos cruéis contra animais. Cita-se, como exemplo, a invasão de

²⁸² HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro: Editora Objetiva, 2009. p. 1766.

um laboratório em que ocorrem testes com animais por um grupo de pessoas, oportunidade em que a solidariedade será atacada.²⁸³

No mesmo sentido, Prado sustenta que atos cruéis contra animais atentariam contra o legítimo sentimento de humanidade, piedade, compaixão ou benevolência compartilhado por toda a sociedade em relação aos animais irracionais vertebrados.²⁸⁴

Há um primeiro problema mais evidente nesta proposta. Tal sentimento só existiria e só seria afetado caso as pessoas ou a comunidade tomem conhecimento dos atos cruéis praticados contra os animais. Se tais práticas, embora existentes, não cheguem ao conhecimento público, a consequência seria o reconhecimento de atipicidade da conduta, por ausência de afetação do sentimento. Já um desdobramento nocivo desta concepção se mostra na possibilidade de que o sentimento comunitário de revolta possa criminalizar comportamentos que gerem revolta ou discordância em alguns segmentos da população. Exemplo disso seria a tentativa de criminalizar relações de pessoas homossexuais, as quais ainda enfrentam discriminação social. Além disso, a proteção a um “suposto sentimento coletivo de solidariedade encobre um pensamento paternalista indireto e relacionado intrinsecamente com aspectos morais.”²⁸⁵

Hörnle afirma que, em determinadas situações, impõe-se a necessidade de uma análise verdadeiramente cuidadosa para detectar quando se está diante de uma mera proteção a sentimento ou quando se está diante de um bem jurídico consistente. Muitas vezes, a prática de um crime ocasiona na vítima um inegável e intenso abalo emocional, o que pode ser verificado na hipótese de lesões corporais, por exemplo. Nesse caso, porém, ninguém questiona o fato de haver uma lesão concreta ao bem jurídico integridade física decorrente da conduta do agressor. Quer dizer, o abalo emocional inegável aparece como um elemento extra num cenário de lesão a um consistente bem jurídico, de modo que não se pode concluir tratar de tutela de sentimento.²⁸⁶

Em situações-limite, porém, caracterizadas sobretudo por lesões imateriais, a constatação de se a tutela se destina apenas a um sentimento ou se há um bem digno de tutela é mais difícil, sendo necessário, não raramente, recorrer inclusive à noção de violação a direitos subjetivos. Hörnle menciona o delito de perturbação do descanso dos

²⁸³ MARTINELLI, João Paulo Orsini; BEM, Leonardo Schmitt de. Direito Penal. Parte Geral: lições fundamentais. 6. ed. Belo Horizonte, São Paulo: 2021. p. 163

²⁸⁴ PRADO, Luiz Regis. Tratado de Direito penal. v. 9. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 218.

²⁸⁵ MARTINELLI João Paulo Orsini; BEM, Leonardo Schmitt de. Direito Penal. Parte Geral..., op. cit., p. 163-164.

²⁸⁶ HÖRNLE, Tatjana. La Protección de Sentimientos en el StGB. In: HEFENDEHL, Roland; HIRSCH, Andrew von; WOHLERS, Wolfgang (org) La teoría del bien jurídico. ¿Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmático?. São Paulo: Marcial Pons, 2016. p. 386.

mortos, previsto no § 168 do Código Penal alemão, em relação ao qual a doutrina costuma identificar a proteção de sentimentos de piedade. No entanto, a autora discorda da concepção tradicional, afirmando não ser preciso recorrer à ideia de menoscabo a tais sentimentos para legitimar a incriminação. Seria permitida a utilização do Direito penal em algumas circunstâncias excepcionais, como nas de graves ataques ao cadáver, a exemplo da sua exploração comercial ou queima em incinerador de lixo, porque em tais casos haveria um ataque a direitos supervenientes decorrentes da dignidade humana, conforme a constituição daquele país.²⁸⁷

Em semelhante sentido, Douglas Ribeiro e Victor Costa, analisando os delitos contra o sentimento de respeito aos mortos, especialmente o de impedimento ou perturbação de cerimônia funerária, previsto no art. 209 do Código Penal, entendem que a tutela penal que lhes corresponde retrata, em essência, uma questão moral e religiosa ligada ao respeito aos mortos ou aos sentimentos ligados aos mortos, sem que exista um bem jurídico a ser tutelado, o que esbarra na proibição de se criminalizar meras imoralidades ou desaprovações éticas.²⁸⁸

Já no âmbito dos crimes tributários, Hugo de Brito Machado, ao comentar a posição de Sánchez Rios de que o Direito penal tutela mediatamente a solidariedade social como valor constitucional, afirma que essa solidariedade se afigura mais um sentimento que a sociedade pretende ver florescer diante da sensação de necessidade de proteção e segurança decorrente da ausência de solidariedade do que propriamente um bem jurídico digno de tutela penal.²⁸⁹

De fato, a criminalização de condutas cujo objeto não transcende a mera imoralidade ou sentimento implica em grave enfraquecimento – ou até rejeição – dos critérios limitadores da atuação estatal no campo do Direito penal, em especial do bem jurídico como conceito político-criminal. Levada ao extremo essa possibilidade, seria possível, como muito já se falou, a utilização do Direito penal contra segmentos sociais vulnerabilizados, a exemplo do citado caso da criminalização da homossexualidade. Isso conduziria até mesmo a um insuperável conflito da norma penal com o texto

²⁸⁷ HÖRNLE, Tatjana. La Protección de Sentimientos en el StGB...op. cit., p. 386.

²⁸⁸ RIBEIRO, Douglas Carvalho; COSTA, Victor Cezar Rodrigues. A Legitimidade da Proteção do Respeito aos Mortos: discussão a partir da separação entre direito e moral. Revista Brasileira de Ciências Criminais. Vol. 143. 2018, p. 17-44. p. 35.

²⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Crimes Contra a Ordem Tributária. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 23.

constitucional, na medida em que significaria uma supressão inconstitucional dos direitos fundamentais à liberdade, intimidade e privacidade.²⁹⁰

De fato, a tutela do sentimento de solidariedade, em qualquer de suas possíveis manifestações, não parece compatível com um conceito crítico de bem jurídico, por todos os riscos potenciais que viabilizam, como demonstram as críticas descritas acima.

Porém, a solidariedade não se restringe a um sentimento. Como visto, ao menos desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, a solidariedade social no Brasil deixou de ser mero sentimento atrelado à ideia de caridade e ganhou *status* jurídico-constitucional de princípio,²⁹¹ sendo inclusive um dos objetivos fundamentais da República, com a capacidade, portanto, de projetar efeitos sobre todo o ordenamento jurídico. Essa dimensão ganha especial relevância no campo das contribuições previdenciárias, à medida em que define os contornos do seu real significado constitucional, evidenciando que não se trata aqui de um sentimento de solidariedade comunitário, mas de valor jurídico de mais elevada importância. Logo, não parece adequado afastar a tutela penal a algumas de suas manifestações.

4.1.1.3 Enfrentamento das principais críticas feitas aos bens jurídico-penais tributários

Uma proposta de bem jurídico dos delitos previdenciários, ainda que inacabada, também deve passar, inevitavelmente, pelo enfrentamento das objeções já formuladas pela doutrina aos bens jurídicos existentes e propostos, de modo que se possa aferir seu rendimento. Uma proposta que não se submeta às críticas já existentes parece apresentar pouco ganho prático. Nesse sentido, retoma-se aqui, de modo resumido e objetivo, as

²⁹⁰ “Parece-me que, apesar das considerações acima tecidas, a resposta deve recair em sentido positivo. Porque, por ex., uma norma como a “Lei de proteção do sangue alemão e da honra alemã”, de 15 de setembro de 1935, que, em seus §§ 1 e 2 proibia a “maculação da raça” (Rassenschande) pelo casamento ou pelo coito entre alemães e judeus, seria manifestamente ilegítima face à ordem constitucional tanto alemã, como brasileira, que vedam discriminações por motivos de raça ou origem. Mais: mesmo a norma que proíbe o homossexualismo poderia ser criticada com argumentos de direito constitucional, atinentes a direitos fundamentais como a liberdade, a privacidade e a intimidade, que teriam de prevalecer sobre a tutela constitucional da família e da moralidade.” GRECO, Luís. Princípio da Ofensividade..., op cit., p. 8.

²⁹¹ “Enquanto princípio personalista que rege a ordem social, solidariedade não se confunde com compaixão, com piedade, comiseração com os males alheios. Não é um enternecimento pela dor do semelhante ainda que o reconheça como tal, estando ele próximo ou mesmo distante. Solidariedade não é um mero sentimento. [...] Em que pese o enunciado remeter de imediato para as raízes cristãs do conceito, aproximando-o da ideia de benevolência, mais do que um ato de vontade, a solidariedade é uma categoria essencial da vida social. Sem ela sequer há vida social em sentido próprio e tampouco há política em sentido estrito.” WAMBERT, Gomes Di Lorenzo. Teoria do Estado de Solidariedade. Da dignidade da pessoa humana aos seus princípios corolários. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. p. 131.

contestações aos bens jurídicos tributários já expostas no capítulo 3, seguidas de possíveis respostas, mas com a observação de que são questões que demandam aprofundamento incompatível com o espaço deste trabalho.

A primeira corrente, relativa ao *patrimônio público, estatal ou da Previdência/Seguridade*, é criticada porque (i) o Estado é titular somente de um direito de crédito, não havendo patrimônio afetado, (ii) outras figuras típicas poderiam dar conta da tutela pretendida, como o estelionato ou mesmo a apropriação indébita, (iii) há importante diferença de grau de sanção entre os delitos contra o patrimônio e os tributários, inclusive os previdenciários, respectivamente, de 1 a 4 anos e de 2 a 5 anos, indicando maior conteúdo de injusto nestes que vai além do patrimônio.

À segunda corrente, relativa à *arrecadação tributária*, ou à *Fazenda Pública*, ou aos *interesses patrimoniais da Previdência/Seguridade*, afirma-se que não explica (i) o motivo de somente a esfera tributária merecer proteção penal, regra não aplicável a outras áreas tão importantes quanto, (ii) o fato de nem toda pretensão arrecadatória ou interesse patrimonial ser devido, (iii) que a arrecadação tributária ou previdenciária se trata de uma função administrativa.

A corrente da *função tributária*, segundo a qual o tributo cumpre funções de sobrevivência do sistema democrático ou concretiza metas do texto constitucional, (i) consistiria numa proposta muito vaga e sem parâmetros para ferir lesão ou perigo, (ii) cujas características não estão contidas nos tipos objetivo e subjetivos dos delitos, (iii) sendo mais uma *ratio legis* do que bem jurídico.

A corrente relativa à *ordem tributária*, como conjunto de normas alusivas ao estabelecimento e cobrança de tributos, (i) seria um conceito muito amplo que impediria o cumprimento das funções de limitação exigidas de um bem jurídico, (ii) inapto porque a própria legislação tributária disporia de instrumentos para tutela da ordem tributária, (iii) e não explicaria o motivo de outras “ordens legais” não disporem de semelhante auxílio, como o direito civil, etc.

A corrente relativa à *ordem econômica*, como regulação jurídica do intervencionismo estatal, (i) apresentaria elevada abstração, (ii) sem que se pudesse saber no que consistiria a ordem econômica, (iii) e confundiria princípios que dizem respeito à constituição econômica com bem jurídico.

A corrente relativa aos *deveres de colaboração, verdade e transparência*, como comportamento desleal, (i) confundiria bem jurídico com a norma que lhe dá suporte, (ii) e apresentaria risco de se identificar o bem jurídico com a lesão de um dever, desmaterializá-lo e retirar seu potencial crítico, marca de regimes autoritários.

A corrente relativa à *função social dos tributos*, como realização das funções sociais reconhecidas aos tributos, repartição justa dos impostos de acordo com sua capacidade contributiva e salvaguarda da vida comunitária (i) apreenderia apenas reflexos de proteção inerentes ao tipo penal, (ii) e apenas a reiterada e intensa inadimplência seria capaz de comprometê-la.

A corrente relativa à *Seguridade Social/Previdência Social*, é destinatária de críticas porque, sobretudo, tratar-se-ia de um seguro, isto é, uma função administrativa.

Uma vez considerado o valor constitucional solidariedade social como bem jurídico, seria possível afastar-se da crítica dirigida à corrente patrimonialista de que os clássicos crimes contra o patrimônio já previstos no Código Penal, como a apropriação indébita ou o estelionato, dariam conta de oferecer tutela adequada. Ademais, a maior pena cominada aos delitos de apropriação e sonegação de contribuição previdenciária indicariam que o objeto jurídico de tutela não se resumiria ao patrimônio.

Também não se aplicariam as críticas de que estar-se-ia tutelando com o Direito penal um outro ramo específico da atividade estatal ou mesmo uma função administrativa, como a arrecadação tributária, ou mesmo uma “ordem legal”. Isso porque o valor constitucional da solidariedade social não se confunde com um ramo do direito específico ou tampouco com uma função ou atividade estatal.

De outro lado, o valor constitucional da solidariedade social também não parece excessivamente vago ou abstrato, como se afirma no caso da função tributária, pois a dimensão da solidariedade social identificada diz respeito especificamente às relações que se estabelecem entre contribuintes, responsáveis tributários, segurados e dependentes no âmbito da Previdência Social. Quanto à possível confusão entre bem jurídico e *ratio legis* da norma, embora seja possível afirmar que a solidariedade social é relevante para esclarecer o conteúdo de significado da norma, isso não significa que se trata de mera *ratio legis*, que remete a um conceito de bem jurídico metodológico, sobretudo porque encontra o devido abrigo constitucional, sendo anterior, conceitualmente, à própria criminalização.

A solidariedade social, ademais, nos termos em que formulada neste trabalho, também não se confunde com um qualquer segmento da ordem legal, como a ordem tributária, de modo que, à diferença dessa hipótese, não possui instrumentos próprios para uma tutela própria, necessitando da proteção penal.

No tocante à crítica de algumas correntes não serem capazes de apresentar um substrato material que se projete no elemento subjetivo do crime, também aqui o valor constitucional da solidariedade social pode oferecer uma solução. Ora, a contribuição previdenciária é um dos elementos objetivos dos tipos penais de apropriação e sonegação de contribuição previdenciária, e como tal carrega um determinado significado, no qual está contido aquele determinado pela Constituição Federal. A contribuição previdenciária não se limita a um valor pecuniário, mas de um veículo que se destina à realização da solidariedade social. Embora este ponto também mereça maior e autônoma investigação, se o dolo compreende o conhecimento dos elementos objetivos do tipo, pode compreender também o efetivo significado da solidariedade social nele contido.

A tutela da solidariedade social, na perspectiva do valor constitucional tem ainda o potencial de destacar a função social que deve desempenhar o direito penal em um Estado Social e Democrático de Direito, por meio da tutela de bens jurídicos identificados com a preservação, nas lições de Mir Puig, de uma rede de distribuição de possibilidades de participação recíproca em sistemas sociais, protegendo-se a segurança nas expectativas de participação e a confiança no funcionamento do sistema.²⁹² Ora, as relações de dependência entre os indivíduos que contribuem para a Previdência Social asseguram, precisamente, a participação das pessoas destinatárias do sistema de Previdência Social, ao permitirem que permaneçam integradas e com dignidade ao corpo social em outros momentos de necessidade.

4.1.1.4 Aplicação dos critérios para identificação de falsos bens jurídicos coletivos

De um ponto de vista negativo, o valor constitucional da solidariedade social parece se inserir no rol daqueles bens jurídicos indispensáveis à existência do Estado Social – enquanto instrumento da sociedade na consecução dos fins constitucionalmente definidos –mencionados por Hefendehl. Dessa forma, pode-se dizer estarem presentes

²⁹² MIR PUIG, Santiago. *Introducción a las bases del derecho Penal*. 2. ed. Buenos Aires: IB de F, 2003. p. 121.

as características de não-exclusividade do gozo e de não-distributividade, definidos pelo autor, não se aplicando o da não-rivalidade no consumo uma vez que não se trata de bem consumível. Assim, a solidariedade social é um valor compartilhado por toda a sociedade e não um bem monopolizado por um único indivíduo ou grupo. Sob outro ângulo, é um bem que não pode ser decomposto ou distribuído aos membros da sociedade, projetando-se sobre todos de modo indivisível.

Também parece possível afirmar a existência do bem jurídico solidariedade social por meio dos critérios elaborados por Luís Greco. A primeira regra é de que não se poderia postular um bem jurídico coletivo para um dispositivo penal não legítimo. Com efeito, há boas razões para a tutela penal estruturada por meio dos delitos dos artigos 168-A e 337-A, do Código Penal, à medida em que, na medida em se referem a um âmbito imprescindível para a existência social, não sendo, assim, um ato arbitrário do Legislador.

A segunda regra postula que o fato de um número indeterminado de indivíduos ter interesse em um bem não é razão para postular um bem coletivo. Nesse ponto, defende-se que a solidariedade social não é interesse de um grupo indeterminado de pessoas, mas sim de todas as pessoas que compõem os vínculos de dependência alusivos à Previdência Social, uma vez que se trata de condição para a própria existência do modelo de Estado Social e Democrático de Direito cujos fins se quer alcançar.

A terceira regra afirma que não é permitido postular um bem coletivo como objeto de proteção de uma determinada norma penal, se a afetação desse bem necessariamente pressupõe a simultânea afetação de um bem individual. Nesse ponto, não é possível vislumbrar qualquer afetação simultânea a um bem individual. Isso porque a apropriação indébita e a sonegação tributárias constituem sempre uma afetação direta a todas as pessoas destinatárias das prestações e benefícios da Previdência Social. Não há lesão direta ao benefício recebido por A ou B, mas a todos os beneficiários simultaneamente. Nas próprias palavras de Luís Greco, “Em última análise, um Estado que atua sempre pelos indivíduos e não por si só é, em última análise, algo que beneficia a todos de modo indivisível e, portanto, constitui um verdadeiro bem coletivo”.²⁹³

²⁹³ GRECO, Luís. Existem critérios para a postulação de bens jurídicos coletivos..., op. cit., p. 67.

4.1.2 A POSIÇÃO SISTEMÁTICA DOS CRIMES NO CÓDIGO PENAL

Outra questão que diz respeito à política criminal, refere-se à posição dos delitos no interior do ordenamento jurídico. De acordo com Gomes, o movimento de codificação constitui a maior operação política do direito em toda a história do direito ocidental, sendo ainda a principal consequência do racionalismo jurídico. Esse arranjo não se trata de um mero acúmulo de normas, mas constitui verdadeiro “sistema fechado de regulação metódica e ordenada de todo um ramo determinado do ordenamento jurídico”.²⁹⁴

Malgrado esse reconhecimento histórico, a codificação no Brasil ainda se mostra um fenômeno tímido e ao qual não se dá muita importância, o que é agravado em razão da permissão do artigo 12 do Código Penal de que leis codificadas convivam com a legislação dispersa, ao estabelecer que "as regras gerais deste Código aplicam-se aos fatos incriminados por lei especial, se esta não dispuser de modo diverso". Decorrem daí consequências prejudiciais ao Direito penal, a exemplo do enfraquecimento do princípio da taxatividade, uma vez que se pode observar que o processo de decodificação se mostra não raras vezes vem acompanhado de normas formuladas pelo legislador com grande imprecisão, contribuindo com a violação das garantias dos princípios do direito penal. Na prática, isso se verifica, por exemplo, em legislações que estabelecem critérios independentes e desvinculados, total ou parcialmente, até mesmo da disciplina da parte geral do Código Penal.²⁹⁵

Uma consequência negativa é a ausência de sistematização se verifica também na criação de subsistemas mais próximos da realidade que o legislador pretendeu regulamentar do que da parte geral do Código Penal, como se formassem ordens legais independentes ou mesmo microcódigos penais,²⁹⁶ estabelecendo inclusive princípios gerais. Gomes cita como exemplos o direito penal das drogas, o direito penal do consumidor, o direito penal ambiental, o direito penal tributário, etc., o que leva a um verdadeiro caos jurídico a partir da perda de harmonia, racionalidade, centralização,

²⁹⁴ GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. Teoria Geral da Parte Especial do Direito Penal. São Paulo: Atlas, 2014. p. 137.

²⁹⁵ GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. Teoria Geral da Parte Especial... op. cit., p. 142.

²⁹⁶ René Ariel Dotti faz uma analogia com os planetas, afirmando que o Código Penal seria o sol, influenciando nos planetas, mas sem poder incidir diretamente sobre eles. DOTTI, René Ariel. Proposta para uma nova consolidação das leis penais. Revista de Direito da Universidade Federal do Paraná. p. 40.

congruência, igualdade, vigência efetiva dos princípios da parte geral, etc, verificados a partir da decodificação.²⁹⁷

Destaca-se também que um outro indício evidente da descodificação é a falta de proporcionalidade entre as infrações e as penas, uma vez que a proporcionalidade está intimamente ligada à harmonia resultante da hierarquia de valores protegidos pelo direito penal e do modo como são tutelados. Consequentemente, a proliferação descentralizada de leis leva a uma constante violação do princípio da proporcionalidade, resultando em casos nos quais crimes menos graves são punidos com penas mais severas, ou vice-versa.²⁹⁸

A descodificação implica também no desconhecimento da lei por parte das pessoas, inclusive dos próprios operadores do Direito, em função da grande quantidade de diplomas dispersos. Obviamente, a previsão do art. 21, primeira parte, do Código Penal, no sentido de que presumir que todos conhecem a lei não conduz automaticamente a que isso se efetive na prática,²⁹⁹ fenômeno que é intensificado em razão da grande quantidade de leis esparsas que, não raras vezes, não possuem marcadores que possibilitem identificar com clareza quando se está diante de um ilícito penal ou quando o ilícito penal ou de um ilícito de outra natureza, sendo necessário recorrer às sanções para chegar a uma conclusão.³⁰⁰

É com base nessa perspectiva que devem ser analisados os crimes objeto deste trabalho. Inicialmente, os delitos contra a chamada *Seguridade Social* estavam previstos em Lei própria, isto é, no art. 95 da Lei 8.212/1991, que trata da organização da Seguridade Social, do Plano de Custeio e dá outras providências.³⁰¹ Antes da edição

²⁹⁷ GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. Teoria Geral da Parte Especial... op. cit., p. 143.

²⁹⁸ GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. Teoria Geral da Parte Especial... op. cit., p. 144.

²⁹⁹ Art. 21 - O desconhecimento da lei é inescusável. O erro sobre a ilicitude do fato, se inevitável, isenta de pena; se evitável, poderá diminuí-la de um sexto a um terço

³⁰⁰ GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. Teoria Geral da Parte Especial... op. cit., p. 145.

³⁰¹ Art. 95. Constitui crime: a) deixar de incluir na folha de pagamentos da empresa os segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou autônomo que lhe prestem serviços; b) deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa o montante das quantias descontadas dos segurados e o das contribuições da empresa; c) omitir total ou parcialmente receita ou lucro auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições, descumprindo as normas legais pertinentes; d) deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público; e) deixar de recolher contribuições devidas à Seguridade Social que tenham integrado custos ou despesas contábeis relativos a produtos ou serviços vendidos; f) deixar de pagar salário-família, salário-maternidade, auxílio-natalidade ou outro benefício devida a segurado, quando as respectivas quotas e valores já tiverem sido reembolsados à empresa; g) inserir ou fazer inserir em folha de pagamentos, pessoa que não possui a qualidade de segurado obrigatório; h) inserir ou fazer inserir em Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado, ou em documento que deva produzir efeito perante a Seguridade Social, declaração falsa ou diversa da que

dessa Lei, os delitos envolvendo as contribuições eram disciplinados pelas disposições da Lei 8.137/1990, até então aplicável a todos os tributos, inclusive contribuições. Só depois, em 2000, sobreviu a Lei 9.983, que criou as figuras dos artigos 168-A e 337-A, inseridos no Código Penal por meio da Lei.

Chama atenção o fato de ambos os delitos criados, embora sejam classificados como previdenciários, tenham sido inseridos em lugares bastante questionáveis do Código. Por exemplo, o art. 168-A foi inserido no Título II, Capítulo V, da Parte Especial, que trata dos crimes contra o patrimônio particular. Já o art. 337-A foi inserido no Título XI, Capítulo II, do Código Penal, que trata dos crimes praticados por particular contra a administração pública. Salomão afirma que o legislador empreendeu um verdadeiro “povilhar” assistemático e aleatório ao alocar os delitos em tais lugares.³⁰²

Ora, o crime de apropriação indébita previdenciária previsto no art. 168-A do Código Penal não trata, evidentemente, de delito contra o patrimônio particular. Como visto nos capítulos anteriores, além de não ser recomendável que se fale em lesão ao patrimônio, ainda que tal afetação houvesse, seria ao patrimônio público o afetado e não ao patrimônio particular.³⁰³ Já a inserção do art. 337-A no capítulo que trata dos crimes contra a administração pública chama atenção em razão da sua similitude com a figura do art. 1º da Lei 8.137, que também cuida de sonegação de tributo, mas que está disciplinada em legislação própria existente desde a década de 1990.

Rios afirma que teria mais sentido técnico, por parte do legislador, criar um título específico na Lei 8.137/1990 para os crimes previdenciários (tanto o art. 168-A, quanto o 337-A), pois isso tornaria mais fácil o conhecimento da norma e sua eficácia preventivo-geral, além de enquadrá-la na mesma família delitiva. Franco posiciona-se

deveria ser feita; i) inserir ou fazer inserir em documentos contábeis ou outros relacionados com as obrigações da empresa declaração falsa ou diversa da que deveria constar, bem como omitir elementos exigidos pelas normas legais ou regulamentares específicas; j) obter ou tentar obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo direto ou indireto da Seguridade Social ou de suas entidades, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, contrafação, imitação, alteração ardilosa, falsificação ou qualquer outro meio fraudulento. § 1º No caso dos crimes caracterizados nas alíneas "d", "e" e "f" deste artigo, a pena será aquela estabelecida no art. 5º da Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986, aplicando-se à espécie as disposições constantes dos arts. 26, 27, 30, 31 e 33 do citado diploma legal.

³⁰² SALOMÃO, Heloísa Estellita. Crimes Previdenciários: arts. 168-A e 337-A do CP – aspectos gerais. Revista Brasileira de Ciências Criminais | vol. 36/2001 | p. 309 - 350 | Out - Dez / 2001. P. 1.

³⁰³ “em face da natureza tributária da contribuição social, cm destaque para aquela destinada ao custeio da seguridade social, não deveria o tipo em exame ter sido inserido no presente título, que trata dos crimes contra o patrimônio”. PRADO, Luiz Regis. Direito Penal Econômico. 8. ed. São Paulo: Forense, 2018. p. 182.

em igual sentido, ao afirmar que a inovação legislativa pecou em relação à sistematicidade, de modo que deveria o legislador ter incluído as figuras típicas novas na legislação especial já existente, isto é, a Lei 8.212/1991.³⁰⁴

É importante o registro de Stoco, que constata que os novos delitos criados possuem abrangência menor, não se referindo mais a todas as agressões contra a Seguridade Social, mas apenas àquelas que afetem a Previdência Social. Isso significa que a sonegação de algumas contribuições destinadas à Seguridade Social, como a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), por exemplo, encerra enquadramento típico nos dispositivos da chamada Lei dos Crimes Contra a “Ordem Tributária”.³⁰⁵

De fato, não parece haver sentido na configuração atual da legislação penal tributária. Concorde-se com Mariângela Gomes, no sentido da importância e dos benefícios democráticos decorrentes de se buscar a codificação. Porém, não há lógica no modo como o legislador inseriu as novas figuras delitivas no Código Penal, como aponta a doutrina. Ainda que a escolha política do legislador de inserir tais delitos no Código tenha sido preservá-los das mudanças constantes da legislação previdenciária, além de conferir-lhes um *status* de maior relevância,³⁰⁶ talvez uma solução melhor, ainda que não ideal, teria sido manter todos os delitos tributários em um único diploma, ainda que fora do Código Penal, para preservar alguma sistematicidade.

A solução mais consentânea com um direito penal democrático, porém, teria sido inserir todos os delitos tributários no Código, em capítulo próprio e em que se elencassem condutas vinculadas a um mesmo bem jurídico, procedimento plenamente possível a partir da proposta de solidariedade social vinculada aos delitos previdenciários, em tese extensível aos demais delitos tributários.³⁰⁷ Isso se aplica

³⁰⁴ FRANCO, Alberto Silva e STOCO, Rui. Código Penal e sua interpretação jurisprudencial. 7. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: RT, 2001. p. 2.777.

³⁰⁵ FRANCO, Alberto Silva e STOCO, Rui. Código Penal e sua interpretação... op. cit., p. 4.094.

³⁰⁶ TEIXEIRA, Franciso Dias. Crime contra a Previdência Social em face da Lei n ° 9.983/00. In: Revista Jurídica Virtual - Brasília, vol. 2, n. 20, jan. 2001.

³⁰⁷ “promove a acessibilidade no direito, na medida em que se trata de um instrumento fácil de consulta, no sentido de possibilitar que o reconhecimento da lei presumido em lei tenha potencial de se realizar. Além disso, a codificação impede a proliferação de uma linguagem muito particular e estranha ao direito penal, o que impede a concretização da certeza do direito. O código ainda se mostra ainda o melhor lugar para revelar o conteúdo de valor dos bens jurídicos, diante da sua alocação no diploma e das sanções previstas.” GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. Teoria Geral da Parte Especial... op. cit., p. 146.

inclusive ao denominado direito penal econômico, do qual fazem parte os delitos tributários.³⁰⁸

Nessa linha, Rios lamenta que não tenha ido adiante o Anteprojeto que alterava a parte especial e que criava, no Código Penal, o Título XIII sob a rubrica *Dos crimes contra o Sistema Tributário, Cambial e Aduaneiro*, e que estabelecia, em seu art. 337, a apropriação do tributo e contribuição previdenciária.³⁰⁹

A inserção dos crimes no Código foi, de fato, um avanço parcial do legislador – que poderia ter aproveitado a oportunidade para levar ao Código também os crimes da Lei 8.137/1990 –, mas que seria de fato exitoso se tivesse atentado para a similitude do objeto de tutela dos delitos de apropriação indébita previdenciária e de sonegação de contribuição previdenciária, como evidencia a centralidade da solidariedade social ou mesmo de outros bens jurídicos indicados pela doutrina, o que ensejaria a reunião das figuras típicas em um mesmo lugar do diploma legal. Assim, seria efetivamente observado o princípio da legalidade, não só pela maior clareza do texto normativo, mas também da sistematização tornada possível pelo sistema de código, oferecendo uma ordem no caos legislativo marcado por leis improvisadas.³¹⁰

4.1.3 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO E RELAÇÃO COM A FUNÇÃO PREVENTIVA DA PENA

As causas de extinção da punibilidade se apresentam, marcadamente, como matéria de política criminal do Estado que, por motivos de oportunidade e conveniência, prevê em determinadas hipóteses a impossibilidade de o Estado exercer seu *ius puniendi*, impondo ou executando sanções diante de fatos típicos, ilícitos e culpáveis.

³⁰⁸ Nesse sentido, é a posição de Tiedemann, para quem o direito penal econômico deve estar inserido, prioritariamente, dentro do Código Penal. TIEDAMANN, Klaus. Poder Económico y Delito. Introducción al derecho penal económico y de la empresa. Barcelona: Ariel, 1985.

³⁰⁹ RIOS, Rodrigo Sánchez. Tutela Penal da Seguridade Social... op. cit., p. 34. No mesmo sentido, Luiz Regis Prado: “Na reforma pontual em exame, para evitar semelhante desordem legislativa, poderia ter sido criado um novo título ao final da Parte Especial do Código Penal, no qual fossem abrigados os novos tipos penais referentes aos crimes contra a ordem tributária, evitando-se, assim, a reenumeração dos artigos atinentes às tradicionais figuras delitivas definidas no estatuto penal e a repudiante opção de inserir as letras do alfabeto nos artigos já existentes para cunhar novos tipos penais.” PRADO, Luiz Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro. Vol. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 542.

³¹⁰ GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. Teoria Geral da Parte Especial... op. cit., p. 146.

No Direito penal brasileiro, tais hipóteses encontram-se previstas no artigo 107 do Código Penal.³¹¹ No entanto, não se trata de rol exaustivo, de modo que a legislação extravagante efetivamente prevê outras hipóteses em que é possível a extinção da punibilidade. É o caso dos crimes contra a ordem tributária, que tiveram a extinção de sua punibilidade pelo pagamento do tributo modificada inúmeras vezes ao longo dos anos, manifestando-se, possivelmente, como o aspecto mais sintomático de uma busca progressiva de imprimir ao Direito penal a lógica arrecadatória de tributos.³¹²

4.1.3.1 Histórico normativo e jurisprudencial sobre a extinção a punibilidade pelo pagamento do tributo

A possibilidade de extinguir a punibilidade pelo pagamento do tributo teve início no Brasil com a edição da Lei 4.357/64. O art. 11 da Lei estabeleceu a punibilidade do crime de apropriação indébita por equiparação, contendo em seu § 1º a previsão de que o fato deixava de ser punível caso o sujeito passivo obrigasse o pagamento dos valores devidos antes da decisão administrativa de primeira instância no respectivo processo fiscal. Já no § 2º previa-se a possibilidade de extinção da punibilidade caso se apurasse que, no momento da falta, o contribuinte possuísse crédito perante a Fazenda Nacional, autarquias federais, sociedade de economia mista em que a União fosse acionista majoritária, em montante superior ao tributo devido.³¹³

Já a Lei 4729/1965, que previa os antigos crimes de sonegação fiscal, previa em seu art. 2º a extinção da punibilidade dos crimes nela previstos quando o agente promovesse o recolhimento dos valores devidos antes do início da ação fiscal.³¹⁴ E seguida, foi editado o Decreto-Lei 157/1967 que, em seu artigo 18, alterando a Lei 4729, alargou a possibilidade de extinção da punibilidade para os casos em que o agente pagasse o tributo e seus acessórios em observância a prazos administrativos previstos na

³¹¹ Art. 107 - Extingue-se a punibilidade: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

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

³¹² CAMARGO, Beatriz Corrêa; SILVEIRA, Renato de Mello Jorge..., op. cit., p. 15.

³¹³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito Penal Tributário. Crimes Contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência Social. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 135-138.

³¹⁴ ANDRADE FILHO, Edmar. Direito Penal Tributário... op. cit., p. 91.

repartição competente, ou antes do julgamento do processo administrativo ou fiscal, ou então quando ainda não tivesse sido iniciada a ação penal.³¹⁵

O Decreto-Lei 326/1967, de sua vez, estabeleceu em seu artigo 2º que a cobrança do imposto sobre produtos industrializados com fins diversos do recolhimento constituiria crime de apropriação indébita, exceto se o débito fosse pago espontaneamente ou antes da decisão administrativa de primeira instância, o que extinguiria a punibilidade.³¹⁶

A Lei 5498/68, de sua vez, beneficiou com a extinção da punibilidade contribuintes do imposto de renda que tivessem praticado alguma conduta prevista na Lei 4729/1965, desde que pagassem o total do tributo ou da primeira quota do parcelamento concedido em até 30 dias da publicação da Lei, bem como para os contribuintes que já haviam quitado ou estavam pagando o parcelamento.³¹⁷

No ano seguinte, em 1969, o Decreto-Lei 1060 estabeleceu em seu artigo 5º, a obrigatoriedade de aplicação, aos crimes de sonegação fiscal, das normas relativas à extinção da punibilidade já previstas na Lei 4357/1964 e no Decreto-Lei 326/1967, viabilizando a extinção da punibilidade sempre que o pagamento fosse efetuado antes de proferida a decisão administrativa de primeira instância.

A Lei 8.137/90 redefiniu os crimes tributários e previu, em seu artigo 14, a extinção da punibilidade quando o agente promovesse o pagamento do total da execução fiscal antes do recebimento da denúncia.³¹⁸ Contudo, a Lei seguinte, 8.383/91, revogou o art. 14 da Lei 8.137/1990, o art. 2º da Lei 4.729/1965, os §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei 4357/1964 e o art. 5º do Decreto-Lei 1060/1969. No mesmo sentido, o art. 14 da Lei Complementar 70/1991 revogou expressamente o art. 2º do Decreto-Lei n. 326/1967. Somente não foi revogado expressamente o art. 18 do Decreto-Lei 157/1967, o que levou a doutrina a formular questionamento quanto à sua vigência, tendo concluído o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do HC 43636/SP, que o art. 98 da Lei 8383/1991 teria revogado todas as disposições em contrário, de modo que o art. 14 da Lei 8.137/1990 era o dispositivo legal em vigência. Estava abolida, assim, a extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos.³¹⁹

³¹⁵ ANDRADE FILHO, Edmar. Direito Penal Tributário... op. cit., p. 91.

³¹⁶ ANDRADE FILHO, Edmar. Direito Penal Tributário... op. cit., p.91.

³¹⁷ ANDRADE FILHO, Edmar. Direito Penal Tributário... op. cit., p. 91.

³¹⁸ ANDRADE FILHO, Edmar. Direito Penal Tributário... op. cit., p. 91.

³¹⁹ AFONSO, Thadeu José Piragibe. O Direito Penal Tributário e os Instrumentos... op. cit., p. 117.

Em 1996 entrou em vigência a Lei 9249/95, que em seu art. 34 passou a prever a extinção da punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137/90 e na Lei 4.729/65, quando o agente promovesse o pagamento integral do tributo ou de contribuição social somado os acessórios, antes do recebimento da denúncia. Como se tratou de lei mais benéfica, passou a alcançar todos os fatos similares previstos nas leis mencionadas, inclusive em período anterior a 1º de janeiro de 1996.³²⁰ Nesse sentido, o mesmo sem que o art. 34 da Lei 9249/95 fizesse referência à Lei 8212/91, o STF, ao julgar o HC 73418-9, estendeu o benefício também aos crimes contra a previdência social, por analogia *in bonam partem*.³²¹

A despeito disso, a edição da Lei 9983/2000, inserindo no Código Penal os crimes de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A) e sua respectiva norma de extinção da punibilidade em seu § 2º, cuja previsão é no sentido de se extingue a punibilidade se o agente, “espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal”. Em complementação, o § 3º afirma que o juiz poderá deixar de aplicar pena ou aplicar somente a multa se o agente for primário e de bons antecedentes, bem como se o pagamento ocorrer antes da denúncia e no limite do ajuizamento de execuções fiscais.

A inovação legislativa da Lei 9983/2000 foi além e inseriu no Código Penal também o crime de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A). Nesse caso, porém, prevendo que apenas a declaração e a confissão das contribuições em momento anterior à ação fiscal já seriam suficientes para extinguir a punibilidade.³²²

As mudanças constantes de postura do legislador em relação à possibilidade e alcance da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo narradas acima evidenciam como a política criminal dos crimes tributários é caótica, variando conforme o momento histórico e os interesses estatais da época, em prejuízo da segurança jurídica. No entanto, verifica-se na maior parte do tempo a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo foi uma possibilidade, ainda que limitada – exceto quando da edição da Lei 8383/91, que revogou o art. 14 da Lei 8137/90, ou mesmo sem limitação

³²⁰ ANDRADE FILHO, Edmar. Direito Penal Tributário... op. cit., p. 92.

³²¹ ANDRADE FILHO, Edmar. Direito Penal Tributário... op. cit., p. 91.

³²² ANDRADE FILHO, Edmar. Direito Penal Tributário... op. cit., p. 93.

temporal, como nos casos previstos de parcelamentos especiais das Lei 10648/2003 e 11941/2009.³²³

A ampliação do prazo para aplicação do instituto pela Lei 9249/1995 e posteriormente ampliada pelas leis de parcelamentos especiais, ganhou espaço na jurisprudência do STF, que estendeu o benefício da extinção da punibilidade pelo pagamento do débito, a qualquer tempo, para todas as situações – e não somente para aquelas restritas situações previstas nos parcelamentos especiais –, mesmo após a aplicação da Lei 12382/2011.

Por meio da Lei 9964/2000, foi criado o programa de Recuperação Fiscal (REFIS), um amplo programa de parcelamento de débitos com a União. Em seu art. 15, § 3º, previu que o pagamento integral da dívida extinguiria a punibilidade. No mesmo sentido, a Lei 10.648/2003 do PAES, de parcelamento de débitos com a união inscritos em Dívida Ativa. Em seu art. 9º, previu-se a suspensão da pretensão punitiva em relação aos débitos previstos no parcelamento, e o § 2º do mesmo artigo previu a extinção da punibilidade no caso de quitação integral da dívida parcelada. Como a Lei do PAES não fixou limite temporal para adesão ao parcelamento em relação aos estágios da ação penal, de modo que se passou a entender que o parcelamento poderia ser feito até o trânsito em julgado e, uma vez quitado, seria extinta a punibilidade do agente.

4.1.3.2 Efeitos no Direito penal

A sucessão de normas apontada evidencia que o principal interesse do Estado tem sido estimular o agente a pagar o tributo devido, em troca de uma extinção da punibilidade que pode se dar a qualquer tempo. Ao mesmo tempo em que prioriza a arrecadação estatal, compromete a eficácia das normas penais de comportamento,³²⁴ pois acaba sendo vantajoso para quem sonega imposto aderir, somente quando submetido à persecução penal, aos programas estatais como condição para extinção da punibilidade.³²⁵

A forma de conduzir a política criminal nesses termos, possibilitando que o agente pague os valores devidos a qualquer tempo, evidencia que os delitos tributários têm sido utilizados como instrumento de arrecadação tributária pelo Estado, em posição

³²³ ANDRADE FILHO, Edmar. Direito Penal Tributário... op. cit., p. 103.

³²⁴ CAMARGO, Beatriz Corrêa; SILVEIRA, Renato de Mello Jorge..., op. cit. p. 21.

³²⁵ CAMARGO, Beatriz Corrêa; SILVEIRA, Renato de Mello Jorge..., op. cit. p. 21.

auxiliar ao direito administrativo sancionador. Daí porque as correntes patrimonialistas do bem jurídico, sobretudo as que o identificam com o patrimônio público, parecem legitimar esse modelo de política criminal. Afinal, se “restaurado” o patrimônio fiscal, estaria cumprida a finalidade de preservação da arrecadação tributária.

Por outro lado, considerando-se como bem jurídico um conceito que leve em conta o valor constitucional da solidariedade social, o recolhimento dos tributos devidos não tem o condão de anular o prejuízo ou a lesão causada, embora possa diminuí-los, na medida em que a ausência de repasse dos valores devidos à Previdência Social prejudica, imediatamente, a oferta de benefícios a que têm direito os segurados, afetando a rede de pessoas dependentes que se encontram na ponta frágil desse grupo de relações sociais.

Não é despropositada, ainda, a crítica feita por Afonso, que chama atenção para o fato de não ser oferecido aos acusados de crimes patrimoniais, a exemplo do furto, a possibilidade de obter a extinção da punibilidade no caso de devolução do bem furtado ao seu proprietário. Isso a despeito de a sonegação fiscal, a depender do montante sonegado, possuir uma lesividade muito maior, porque atinge a toda a coletividade, sobretudo aquela parcela mais carente, porque destinatária de políticas públicas de assistência social.³²⁶

De toda forma, uma política criminal que recorre a anistias recorrentes repercute negativamente na eficácia das normas de conduta, entrando em contradição com a prevenção negativa e geral-positiva, na medida em que não desestimula a coletividade a não praticar condutas semelhantes, ou o autor do fato específico a não incidir mais naquele crime, ou mesmo deixa de estimular valores sociais comuns,³²⁷ como os de cooperação e solidariedade. Logo, não se mostram adequadas, tendo como base a tutela do valor constitucional da solidariedade social, a ampla possibilidade de extinção da punibilidade. De um lado, porque a afetação das condutas descritas nos artigos 168-A e 337-A não se limitam à afetação patrimonial, de outro, porque tal opção legislativa destina ao Direito penal uma função administrativa de coerção para adimplemento de dívidas tributárias.

Camargo e Silveira apontam, assim, para a possibilidade de reforma do modelo atual de extinção de punibilidade e adoção de critérios alternativos, que considere a

³²⁶ AFONSO, Thadeu José Piragibe. O Direito Penal Tributário e os Instrumentos... op. cit. p. 73.

³²⁷ CAMARGO, Beatriz Corrêa; SILVEIRA, Renato de Mello Jorge..., op. cit., p. 21.

pretensão arrecadatória do fisco sem comprometer a eficácia das normas penais e seu caráter de *ultima ratio*, como a denúncia espontânea.

4.1.3.3 Denúncia espontânea

O ordenamento jurídico brasileiro possui a previsão da denúncia espontânea no art. 138 do Código Tributário Nacional, que prevê a exclusão da responsabilidade tributária no caso de o agente confessar espontaneamente à autoridade fazendária as obrigações tributárias descumpridas, *acompanhadas, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. O parágrafo único do dispositivo ainda estabelece a necessidade de que a denúncia espontânea se dê antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

Ao optar pela denúncia espontânea, o sujeito passivo da obrigação tributária deverá pagar os juros de mora relativos ao não pagamento do tributo, mas terá a vantagem de não ser onerado com as multas sancionatórias, o que pode torná-la uma opção vantajosa. Para o fisco, embora abra-se mão da multa sancionatória, a vantagem é que, caso se conceda o direito de parcelamento da dívida confessada no caso de não pagamento integral como prevê a disposição legal, o seu inadimplemento possibilitará o ajuizamento imediato de execução fiscal, pois passa a ser considerada líquida e certa.

Como a própria lei tributária afirma que, na hipótese, estará excluída a responsabilidade tributária, Baleeiro e Derzi sustentam que, embora não haja previsão legal expressa, uma vez realizada a denúncia espontânea, estará excluída não só a infração tributária, mas também a infração penal, em função de não existir diferença ontológica entre o ilícito administrativo e o ilícito penal, afastando-se eventual caracterização do crime.³²⁸

A experiência legislativa brasileira conhece um pontual exemplo de integração expressa entre os modelos tributário e penal de extinção da punibilidade pela denúncia espontânea. Trata-se da Lei 13.254/2016, que dispôs sobre o regime especial de

³²⁸ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. Direito Tributário Brasileiro. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1286-1289.

regularização cambial e tributária de recursos, bens ou direitos de origem ilícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes domiciliados no país.

A data fixada para aderir ao programa era até 30 de junho de 2016, conforme art. 2º da referida Lei, ilustrando hipótese de anistia. Entre as possibilidades estavam a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo até que proferida decisão de mérito no processo criminal, conforme art. 5º, § 1º. Embora isso não seja novidade, a hipótese trazida pela Lei compreendia ainda uma série de outros delitos, além dos tributários, que deixariam de ser puníveis em caso de adesão ao programa de repatriação de ativos, como os delitos de falsidade, evasão de divisas, manutenção de depósito não declarado no exterior e lavagem de dinheiro, a teor do art. 5º da Lei.³²⁹

Desse modo, a extinção da punibilidade prevista na Lei de repatriação de ativos permite não só que se alcance o benefício em relação aos delitos tributários, mas em relação a um conjunto de outros crimes que, caso não abarcados pela extinção da punibilidade, inibiriam o agente a realizar a denúncia espontânea. Leva-se em consideração, assim, não só a ordem tributária, mas também a ordem financeira, ao mesmo tempo em que aumenta as chances arrecadatórias do fisco e diminui a incidência do direito penal.³³⁰

A denúncia espontânea, porém, nos termos legais em que opera atualmente, tem efeito praticamente nulo no direito penal, diante da possibilidade de extinção da punibilidade a qualquer tempo pelo pagamento do tributo, inclusive após o trânsito em julgado da condenação, saída muito mais vantajosa para o sonegador.

A despeito disso, a ideia de denúncia espontânea é muito mais consentânea com o bem jurídico solidariedade social, à medida em que premia o agente que opta por uma conduta mais cooperadora para com a coletividade ao confessar os atos praticados, seja em relação ao descumprimento de obrigações tributárias acessórias, sejam em relação ao não pagamento da contribuição social. Ao contrário, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo acaba premiando um comportamento egoístico, daquele que deixa muitas vezes de pagar o tributo devido para investir os valores

³²⁹ arts. 1º e 2º, I, II e V, da Lei 8.137/90; art. 1º da Lei 4.729/65; art. 337-A do CP; (arts. 297-299 e art. 304 do CP; (art. 22 da Lei 7.492/86 e (art. 1º da Lei 9.613/98.

³³⁰ CAMARGO, Beatriz Corrêa; SILVEIRA, Renato de Mello Jorge..., op. cit., p. 18.

correspondentes e auferir rendimentos, obtendo lucro ainda quando tenha que pagar os tributos para ver extinta a punibilidade no caso de condenação definitiva.

Assim, partindo-se da proposta de bem jurídico deste trabalho, parece possível, utilizando-se inclusive da experiência histórica pontual da Lei 13.254/2016 – a qual, embora fosse mais ampla quanto ao conteúdo, abarcando os crimes conexos ao crime tributário, foi mais delimitada quanto ao momento em que seria possível beneficiar-se da extinção da punibilidade, ou seja, até a decisão de mérito do processo criminal –, pensar em um modelo de denúncia espontânea integrado que levasse em consideração, de um lado, as inegáveis pretensões arrecadatórias do fisco e, em paralelo, preservasse os fins do direito penal de prevenção negativa e especial positiva.

Portanto, um novo modelo de denúncia espontânea pensada a partir do bem jurídico solidariedade social traria a vantagem de afastar o direito penal de uma lógica eminentemente arrecadatória – quase uma segunda via de execução fiscal sob ameaça de pena –, que desvirtua completamente suas finalidades, mas preservaria, com atenuações, a intenção de arrecadação do fisco.

4.2 QUESTÕES DE DOGMÁTICA

4.2.1 CRIMES PREVIDENCIÁRIOS COMO CRIMES DE PERIGO ABSTRATO

A identificação de um bem jurídico não é suficiente para legitimar a incriminação de condutas. Além da existência de um bem jurídico de grande importância, o princípio da ofensividade demanda que esse bem seja passível de ser lesionado ou, pelo menos, colocado em perigo, daí a importância de se analisar as consequências dogmáticas do bem jurídico solidariedade social também no âmbito das modalidades de tipificação de crimes, aferindo-se seu eventual potencial crítico.

Os crimes de lesão são definidos como aqueles em que há destruição do bem jurídico ou, ao menos, sua diminuição ou perda. Os crimes de perigo, de sua vez, se caracterizam pela existência de um *certo grau de possibilidade de dano ao bem jurídico*, o que significa que a *simples possibilidade* de dano não é suficiente para postular a tipificação de uma conduta. Isso coloca a questão de saber qual é o grau de

possibilidade de dano necessário para caracterizar um crime de perigo, até para que se possa diferenciar os crimes de perigo concreto dos de perigo abstrato.³³¹

Em relação à descrição típica, os crimes de perigo concreto e de perigo abstrato se diferenciam porque o primeiro carrega, em seu tipo objetivo, o resultado de perigo ao bem jurídico de forma expressa, devendo ser comprovado concretamente, enquanto o crime de perigo abstrato não possui a mesma previsão expressa, embora tenha motivado o legislador a criminalizar a conduta.³³² Com a finalidade de alcançar parâmetros mais consistentes, a doutrina construiu ao menos duas propostas para tentar identificar os crimes de perigo concreto, e assim poder diferenciá-los dos crimes de perigo abstrato, a perspectiva naturalista e a normativa.

Para Horn, que postula uma teoria naturalista baseadas em dados ônticos, haverá perigo concreto quando não for possível explicar a não ocorrência do resultado através de uma lei natural, ou seja, “se não fosse possível afirmar em razão de qual lei natural o resultado danoso deixou de ocorrer [...], então estaríamos diante de uma verdadeira situação de perigo concreto”.³³³ A crítica que se faz a essa formulação é de que a superveniência da descoberta de uma lei natural capaz de explicar a não ocorrência do resultado seria suficiente, nos termos da própria proposta, para afastar o reconhecimento do perigo concreto.³³⁴

A segunda corrente, denominada de normativa e preferida pela doutrina, entende que haverá perigo concreto quando não fosse possível confiar na não ocorrência de um resultado, o qual deixa de se verificar por mera obra do acaso. Por exemplo, se uma ação praticada no trânsito só não dá lugar a uma lesão em razão das habilidades da vítima em potencial, então seria possível falar em crime de perigo concreto.³³⁵

Já os crimes de perigo abstrato, como adiantado, são tradicionalmente aqueles em que a previsão de perigo não consta expressamente no tipo penal, havendo, portanto, uma presunção de perigo *juris et de jure*, ou seja, a lei é aplicada sem que se considere se, no caso concreto, houve ou não perigo efetivo para o bem jurídico. Isso leva a um cenário em que os crimes de perigo abstrato ocupam um lugar residual, isto é, quando o perigo concreto não for identificado. Silveira anota que essa característica conduz à

³³¹ BADARÓ, Tatiana. Bem jurídico supraindividual...op. cit. p. 241-242.

³³² BADARÓ, Tatiana. Bem jurídico supraindividual...op. cit. p. 242

³³³ GRECO, Luís. “Princípio da ofensividade” e crimes de perigo abstrato..., op. cit., p. 120-121.

³³⁴ ROXIN, Claus. Derecho Penal. Parte General. Tomo I..., op. cit., p. 405.

³³⁵ GRECO, Luís. “Princípio da ofensividade” e crimes de perigo abstrato..., op. cit., p. 121.

conclusão de que, no caso de um crime de perigo abstrato que tenha gerado um risco real ao bem jurídico, estar-se-á diante de um crime de perigo concreto.³³⁶

Badaró e Zaffaroni, porém, questionam a possibilidade de a lei penal se utilizar de uma presunção, pois sua admissibilidade retira da acusação o ônus probatório, em violação à presunção de inocência e do princípio de não culpabilidade.³³⁷

Uma segunda crítica que se coloca é o risco de punição por mera desobediência, à norma, ao se abrir mão da lesão ou do perigo concreto para tutelar bens jurídicos supraindividuais, não raro em utilização indevida do direito penal como meio para reforçar a exigência de comportamentos já exigidos em normas administrativas.³³⁸

Uma das críticas mais contundentes é a de Hassemer, para quem os crimes de perigo abstrato facilitam a punição, pois bastaria a mera comprovação da prática da conduta proibida para que se autorize a imposição de pena, dispensando-se a prova do prejuízo e, portanto, do nexo de causalidade, o que implica em ampliar indevidamente o âmbito de incidência do direito penal.³³⁹

Schünemann contesta essa crítica, e lembra que os crimes de perigo abstrato não são uma prática nova, sendo encontrados, pelo menos, desde o período da Ilustração, enquanto técnica de tutela de bens jurídicos, sendo a novidade contemporânea apenas o grau elevado em sua utilização. O autor ainda pontua que os crimes culposos, embora não destinatários de críticas tão contundentes da doutrina, seriam mais problemáticos quando submetidos a uma análise crítica, à medida em que as incriminações apenas descrevem um resultado e delegam ao magistrado a complementação dos demais elementos típicos.³⁴⁰

O autor também lança luz sobre um dado objetivo das sociedades atuais, qual seja, o elevado incremento das interconexões causais de eventos, cuja explicação escapa aos métodos científicos atualmente à disposição. Tratam-se de sociedades com número elevado de inovações tecnológicas, impondo o desafio ao legislador para lidar com situações de graves danos projetados decorrentes de inúmeras e infinitas causas. Essa

³³⁶ SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. Direito penal supraindividual. Interesses difusos. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2003. p. 97.

³³⁷ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. Manual de direito penal brasileiro. Parte Geral. 6.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. 482. BADARÓ, Tatiana. Bem jurídico-penal supraindividual..., op. cit. p. 244-245.

³³⁸ BADARÓ, Tatiana. Bem jurídico-penal supraindividual..., op. cit. p. 246-247.

³³⁹ HASSEMER, Winfried. Persona, mundo y responsabilidad. Bases para una teoría de la imputación en derecho penal. Bogotá: Temis, 1999. p. 24.

³⁴⁰ SCHÜNEMANN, Bernd. Consideraciones críticas sobre la situación esperitual de la ciencia jurídico-penal alemana. Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales. Madrid, tomo 49, fasc. 1, p. 187-217, 1996. p. 199.

causalidade múltipla gera consideráveis dificuldades à imputação penal, tornando necessário retroceder na antecipação da punibilidade a estágios anteriores ao perigo concreto.³⁴¹

Partindo-se do pressuposto de que é função do direito penal proteger bens jurídicos essenciais, e de que o aumento dos crimes de perigo abstrato em proporção aos crimes de lesão se justifica pela própria natureza das coisas, a simples rejeição dos crimes de perigo abstrato é um movimento contrário à modernização do direito penal com chance nula de vingar, e que, paralelamente, impede que a ciência penal ofereça critérios críticos e limitadores para a construção dessa modalidade de crimes.³⁴²

No entanto, Badaró afirma que um direito penal pautado nos crimes de perigo abstrato carrega, de forma ínsita, o risco de punir a mera violação do dever, atrelando o injusto ao mero desvalor da ação e desprezando o resultado. Isso configura um retrocesso a um direito penal de cariz policialesco e subjetivista, incompatível com a visão de bem jurídico como objeto de tutela penal. Afinal, o desvalor do resultado, inseparável de um determinado desvalor de ação, constitui a essência da noção de crime como fato ofensivo a bens jurídicos.³⁴³

O Código Penal brasileiro, nesse sentido, contempla, em seu artigo 13, primeira parte, a exigência de que o crime, para existir, contenha um resultado, o que deve ser entendido como resultado jurídico, no sentido de ofensa ao bem jurídico, e não como resultado material, no sentido de modificação do mundo exterior. As previsões dos artigos 14, inc. II, e 17, também do Código Penal, permitem aferir que não haverá crime sem, no mínimo, perigo para o bem jurídico. Portanto, o princípio da ofensividade não pode significar apenas identificar se uma norma penal tem como fim a tutela de um bem jurídico, mas também exige que a conduta descrita no tipo penal possa efetivamente lesionar ou colocar em perigo esse bem.

Deve-se reconhecer que os crimes de perigo abstrato consistem, sim, numa ampliação do horizonte de criminalização, de modo que devem ser utilizados com

³⁴¹ SCHÜNEMANN, Bernd. EL principio de protección de bienes jurídicos como punto de fuga de los límites constitucionales de los tipos penales y de su interpretación. In: HEFENDEHL, Roland (Ed.) *La teoría del bien jurídico. ¿Fundamento de legitimación del derecho penal o juego de abalorios dogmático?* Madrid: Marcial Pons, 2007. p. 225.

³⁴² SCHÜNEMANN, Bernd. Consideraciones críticas sobre la situación espiritual de la ciencia jurídico-penal alemana... op. cit., p. 199-200.

³⁴³ BADARÓ. Tatiana. Bem jurídico-penal supraindividual..., op. cit., p. 248-249. Vale notar que o princípio da ofensividade decorre de interpretação constitucional, que prevê a inviolabilidade do direito à liberdade em seu art. 5º, incisos IV, VI e IX, a dignidade da pessoa humana, no art. 1º, a não exclusão de apreciação pelo Poder Judiciário de lesão ou ameaça a direito, no art. 5º, incisos XXXV, e a previsão de infrações penais de menor potencial ofensivo no art. 98, I.

parcimônia pelo legislador, em respeito ao princípio de intervenção mínima. Por outro lado, é possível interpretar os crimes de perigo abstrato como crimes de graus diferenciados de ofensa a bens jurídicos, como crimes que possuem resultados desvaliosos a bens jurídicos, e não como crimes de mera desobediência. Nesse sentido, a Associação Internacional de Direito Penal, em seu XIII Congresso Internacional, entendeu válida a tipificação de crimes de perigo abstrato, desde que a conduta proibida seja especificada e os bens jurídicos sejam claramente determinados.³⁴⁴

Tais resultados desvaliosos podem ser aferidos, enquanto primeiro requisito típico de imputação, a partir do critério do risco, ou seja, a partir da análise do perigo potencial que a ação ou a omissão gera para o bem jurídico. A constatação desse risco não se resume a uma análise probabilística, mas deve levar em consideração ainda o contexto social no qual está inserida, afastando a atribuição de pena nos casos em que a comunidade o admite. Essa exigência impede a incidência do direito penal em casos de mera desobediência à norma, único entendimento compatível com um direito penal democrático.³⁴⁵

Schünemann menciona como característica dos crimes de perigo abstrato um substrato composto pela substituição dos contextos de ações individuais por contextos de ações coletivas, nos quais o contato pessoal é substituído por uma forma de comportamento anonimizada. De modo que a proteção conferida pelo direito penal a bens jurídicos supraindividuais deriva da natureza dessas novas formas de relação social.³⁴⁶

Aplicando-se os conceitos descritos acima aos crimes previdenciários previstos nos arts. 168-A e 337-A, e tomando-se como referência o bem jurídico solidariedade social, compreendido como as relações de dependência relativas à Previdência Social, verifica-se que os tipos penais não descrevem uma conduta de lesão ao bem jurídico, no sentido de suprimi-lo ou diminuí-lo. O art. 168-A, por exemplo, estabelece a conduta de deixar de repassar à previdência social contribuições descontadas, e o art. 337-A, a supressão ou redução de contribuição previdenciária e acessórios mediante condutas de fraude. Nenhuma dessas condutas, consideradas isoladamente, é apta a destruir ou prejudicar intensamente as relações de dependência próprias da Previdência Social, ante

³⁴⁴ SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. Direito penal supraindividual..., op. cit., p. 94.

³⁴⁵ BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Crimes de perigo abstrato. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 226.

³⁴⁶ SCHÜNEMANN, Bernd. Consideraciones críticas sobre la situación esperitual de la ciencia jurídico-penal alemana..., op. cit., p. 199-200.

o grande número de sujeitos que participam do seu financiamento e manutenção, circunstância que permite o “amortecimento” de eventuais ofensas.

Também não parece o caso de se afirmar que se tratam de crimes de perigo concreto, pois o tipo penal não faz referência expressa a um perigo necessário à incidência da norma, e tampouco parece possível cogitar da não ocorrência de um resultado atribuível ao acaso, como estabelece o critério proposto pela teoria normativa. Isso considerado, e por exclusão, os arts. 168-A e 337-A descrevem condutas de perigo abstrato ou presumido para o bem jurídico solidariedade social. No entanto, mesmo os crimes de perigo abstrato precisam apresentar uma real probabilidade de ofensa ao bem jurídico, sem o que não podem ser admitidos, sob pena de serem concebidos como meras violações de deveres. Isso coloca problemas adicionais, tratados no tópico que segue.

4.2.1.1 Formas de perigo abstrato

Hirsch e Wohlers afirmam que a categoria de crimes aglutinados sob a designação de perigo abstrato acaba possuindo um caráter residual, pois nela são inseridas todas as condutas não identificáveis como de lesão ou de perigo concreto. Embora a justificativa comum seja de que esta técnica de tipificação se legitima à medida que tutela bens de grande importância para a sociedade, o fato de alcançar, muitas vezes, condutas que sequer importam em menoscabo do bem jurídico, por estarem muito distantes de uma efetiva lesão, colocam-se problemas adicionais de legitimação para sua existência que não podem ser ignorados.³⁴⁷

Por isso, os autores propõem que os crimes de perigo abstrato sejam analisados de acordo com suas características particulares. Decorre daí a identificação de ao menos três subespécies de crimes de perigo abstrato, que os autores denominam de crimes de ação concretamente perigosa, crimes de preparação e crimes de acumulação.

Os delitos de ação concretamente perigosa são aqueles em que se estabelecem padrões de conduta cuja violação pode, potencialmente, dar lugar a situações de perigo concreto ou mesmo de lesão ao bem jurídico, enquanto efeitos não controláveis pelo

³⁴⁷ HIRSCH, Andrew Von; WOHLERS, Wolfgang. Teoría del bien jurídico y estructura del delito. Sobre los criterios de una imputación justa. In: HEFENDEHL, Roland. La teoría del bien jurídico. ¿Fundamento de legitimación del derecho penal o juego de abalorios dogmático? Madrid: Marcial Pons, 2007. p. 282.

autor.³⁴⁸ Leva-se em consideração não eventual habilidade particular de determinado sujeito, mas o padrão de comportamento humano. Por exemplo, com o estabelecimento de padrões vinculantes no caso do tráfego de veículos, evita-se a consecução de erros produzidos inclusive por condutores bem intencionados que acreditem ter domínio sobre sua conduta. Além disso, para a legitimação de tais crimes, é necessário que as fontes de perigo não possam ser controladas por terceiros.³⁴⁹

Um exemplo em nossa legislação de crime de ação concretamente perigosa é o art. 306 do Código de Trânsito Brasileiro, em que a mera conduta de dirigir embriagado pode ser punida, sem a necessidade de que se demonstre que os bens jurídicos vida ou integridade física foram submetidos a perigo.³⁵⁰

Já os crimes de perigo abstrato de preparação são aqueles em que a conduta sancionada não gera um perigo direto para o bem jurídico, mas possibilita que ações futuras possam ofendê-los. Trata-se, assim, de conduta com capacidade lesiva *ex ante*, “em que o ato de preparação não pode conduzir a um resultado lesivo sem a intervenção do próprio agente ou de terceiro.”³⁵¹

Em nosso ordenamento, a regra é de que os atos de preparação, que integram a primeira fase externa do *iter criminis*, são impuníveis, pois se inserem entre o momento posterior da cogitação e anterior ao início de execução dos atos, não sendo sequer atos de tentativa. Ocorre, porém, que o legislador opta por criminalizar autonomamente algumas condutas preparatórias, de modo que “o crime preparatório se exaure na mera possibilidade de que o comportamento prévio favoreça a prática de crimes pelo próprio agente ou por outros indivíduos.”³⁵² De acordo com Hirsch e Wohlers, tais crimes podem ser divididos em quatro grupos: a) condutas que instigam, direta ou indiretamente, pessoas a praticarem condutas delitivas, como incitação ou apologia ao crime; b) condutas que transmitem um *know-how* criminoso, como a difusão de informações para fabricação de bombas, previsto na legislação alemã; c) condutas que disponibilizam objetos perigosos, como falsificação de documentos e manejo ilegal de

³⁴⁸ GRECO, Luis GRECO, Luís. “Princípio da ofensividade” e crimes de perigo abstrato..., op. cit., p. 126.

³⁴⁹ BADARÓ, Tatiana. Bem jurídico-penal supraindividual..., op. cit., p. 263.

³⁵⁰ Art. 306. Conduzir veículo automotor com capacidade psicomotora alterada em razão da influência de álcool ou de outra substância psicoativa que determine dependência: Penas - detenção, de seis meses a três anos, multa e suspensão ou proibição de se obter a permissão ou a habilitação para dirigir veículo automotor.

³⁵¹ GRECO, Luis. “Princípio da ofensividade” e crimes de perigo abstrato..., op. cit., p. 129.

³⁵² BADARÓ, Tatiana. Bem jurídico-penal supraindividual..., op. cit., p. 268-269.

armas de fogo; e d) associação entre pessoas, em caráter estável e permanente, com o fim de praticar crimes.

Por fim, tem-se os chamados crimes de acumulação, formulação concebida por Kuhlen em artigo publicado em 1986, no qual o autor menciona o exemplo de alguém que utiliza o transporte público sem pagar a passagem. Isoladamente, a conduta do “caroneiro” – ou, na expressão consagrada, *free rider* – não é capaz de gerar um perigo de dano relevante para o bem jurídico e para a coletividade, mas, caso todos os usuários do transporte público se comportem do mesmo modo, o próprio funcionamento do transporte público restará impossibilitado.³⁵³

Os crimes de acumulação se referem a condutas que não são, em si, lesivas ao bem jurídico e nem o expõem a perigo relevante, mas cuja repetição pelo sujeito ou por outras pessoas tem o potencial de levar à sua efetiva depreciação. Assim, a criminalização de condutas de acumulação tem a pretensão de evitar as consequências lesivas que adviriam da prática reiterada de ações que, em conjunto, podem levar à lesão do bem jurídico.³⁵⁴

Os crimes de acumulação são uma forma de enfrentamento de desafios trazidos na sociedade de risco. Em relação ao meio ambiente, por exemplo, o art. 29 da Lei 9.605/1998 proíbe a caça de espécimes da fauna silvestre, nativos ou em rota migratória, em desacordo com a regulamentação. Uma conduta típica isolada não é capaz de afetar o meio ambiente, mas a soma de condutas semelhantes pode levar à extinção ou desestabilização do equilíbrio ecológico.³⁵⁵

Embora atualmente a categoria de crimes de acumulação seja muito citada para tratar da afetação aos bens jurídicos supraindividuais vinculados a criminalizações mais contemporâneas, ela também pode ser usada para explicar ataques a bens jurídicos vinculados ao direito penal clássico. É o caso dos crimes de corrupção e falsidade documental. Em rigor, uma única prática de corrupção ou falsidade documental não tem o potencial de colocar em perigo significativo a administração pública ou a fé pública,

³⁵³ KUHLEN, Lothar. Umweltstrafrecht – auf der Suche nach einer neuen Dogmatik. *apud* DIAS, Augusto Silva. “What if everybody did it?”: sobre a (in)capacidade de ressonância do Direito Penal à figura da acumulação. *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Lisboa, ano 13, n. 3, p. 303-346, jul-set, 2003. p. 314.

³⁵⁴ BADARÓ, Tatiana Tatiana. Bem jurídico-penal supraindividual..., *op. cit.*, p. 276.

³⁵⁵ BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Crimes de perigo abstrato..., *op. cit.*, p. 242.

ao contrário da hipótese de ataques reiterados que, em conjunto, podem levar a um cenário de lesão.³⁵⁶

Nesse contexto que Silva Sánchez insere os crimes tributários, pois, vistas as condutas de fraude tributária isoladamente, não seria possível concluir pela colocação em perigo relevante do bem jurídico, o que só aconteceria no caso de várias condutas semelhantes, de modo que a lesão não derivaria da ação individual, mas da sua acumulação.³⁵⁷

Esse modo de equacionar e legitimar a criminalização não está isento de críticas. Afirma-se que tal raciocínio permite a utilização do direito penal para criminalizar comportamentos que, individualmente, são classificados como condutas de bagatela, bem como que se permite punição *ex iniuria tertii*, ou seja, a criminalização de pessoas por comportamentos de terceiros,³⁵⁸ com repercussões inclusive no princípio da proporcionalidade, pois a sanção prevista para o crime levaria em conta resultados diversos daquele decorrente da ação individualmente considerada.³⁵⁹ Além disso, a provável lesão aconteceria por razões alheias à vontade do agente, violando-se o princípio da culpabilidade.³⁶⁰

Em uma tentativa de contornar as críticas elaboradas, Hirsch e Wohlers propõem dois critérios, cuja observância seria necessária para que se pudesse postular a existência dos crimes de acumulação. Um normativo, vinculado à ideia de igualdade, e outro empírico, relacionado à necessidade de o legislador demonstrar o potencial de multiplicação da conduta e o potencial de lesão.

No primeiro cenário, observa-se que o sistema democrático garante a todos os cidadãos direitos equitativos, tornando desigual que um indivíduo, ao agir em oposição ao bem comum, obtenha vantagens devido ao fato de os demais seguirem as normas para evitar enfrentar as consequências negativas resultantes de sua própria conduta colaborativa. A convivência social não apenas impõe aos cidadãos a obrigação de não prejudicar os direitos dos outros, mas também exige o compromisso de que se colabore para garantir as condições mínimas necessárias ao bem-estar coletivo.³⁶¹

³⁵⁶ SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. A expansão do Direito Penal. Aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 128.

³⁵⁷ SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. A expansão do Direito Penal..., op. cit., p. 128.

³⁵⁸ BADARÓ, Tatiana. Bem jurídico-penal supraindividual..., op. cit., p. 279.

³⁵⁹ MARQUES, Daniela de Freitas. Sistema jurídico-penal do perigo proibido e do risco permitido. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. p. 211.

³⁶⁰ DIAS, Augusto Silva. Wha tif everybody did it?..., op. cit., p. 340 e ss.

³⁶¹ HIRSCH, Andrew Von; WOHLERS, Wolfgang. Teoría del bien jurídico y estructura del delito..., op. cit., p. 281.

Somado a isso, é preciso atentar para o fato de que qualquer conduta definida como crime, caso praticada por um grande número de pessoas, pode comprometer o convívio social. É nesse contexto que devem ser admitidos os crimes de acumulação, mas somente quando o legislador verificar, a partir de um prognóstico sólido, respaldado pelas ciências empíricas, que a) a conduta proibida possui um potencial de se multiplicar em uma quantidade x de condutas e b) que a acumulação de uma quantidade x de condutas seja suficiente para lesar o bem jurídico.³⁶²

Com efeito, os delitos de “apropriação indébita” previdenciária e de sonegação previdenciária não se enquadrariam na categoria de ações concretamente perigosas, cujo pressuposto é de que a violação de certos padrões de comportamento humano pode dar lugar a situações de perigo concreto ou mesmo de lesão, como no caso do art. 306 do CTB. Não há indicativos de uma conduta isolada ajustável aos delitos em questão seja capaz de gerar uma lesão à rede de proteção ou mesmo perigo concreto. Isso porque a rede de dependência da Previdência Social é composta por um gigantesco número de interconexões entre contribuintes, responsáveis tributários e beneficiários, em um sistema intermediado pela atuação do Estado. Como o financiamento da Previdência Social é o da repartição simples, com formação de um fundo comum para pagamento dos benefícios, eventual sonegação acaba sendo dissolvida e amortecida pelo conjunto de recursos mantido pelo sistema, sem que seja possível identificar uma vítima específica prejudicada.

Os crimes previdenciários também não atendem à lógica dos delitos de preparação, em que o objetivo da criminalização é evitar que uma conduta, do próprio agente ou de terceiro, torne viável uma lesão futura, pois são condutas cuja pretensa ofensividade ao bem jurídico que se quer evitar se esgota em si mesmas, não sendo meio ou antecedente para um comportamento subsequente.

Por fim, a classificação mais adequada é a identificação dos crimes previdenciários como de acumulação. De fato, quando se considera a prática de uma “apropriação indébita” previdenciária ou sonegação previdenciária isoladamente, os efeitos nocivos gerados pelo ataque à solidariedade social são dissolvidos e compensados com os recursos existentes no fundo para financiamento e manutenção da rede de dependência. Porém, a multiplicação em grande escala dessas condutas tem o potencial de levar à uma situação de lesão ao bem jurídico, afinal, se uma parcela

³⁶² HIRSCH, Andrew Von; WOHLERS, Wolfgang. Teoría del bien jurídico y estructura del delito..., op. cit., p. 301.

significativa das contribuições não chegarem aos cofres da Previdência, é possível antever um cenário de lesão, isto é, de grave depreciação do bem jurídico.

Não basta, porém, identificar a espécie de crime de perigo abstrato ao qual se vinculam os crimes em análise, sendo necessário ainda, a partir da adoção da proposta de Hirsch e Wohlers, justificar a criminalização com base no princípio da igualdade e em dados empíricos que demonstrem o real potencial lesivo a autorizar a criminalização, questões desenvolvidas abaixo.

4.2.1.2 Legitimidade dos crimes previdenciários como crimes de acumulação

Do ponto de vista da equidade relativa ao sistema democrático, a proibir que os indivíduos obtenham vantagens em prejuízo dos demais, preservando-se o convívio e o bem estar social, as incriminações em análise parecem atender à exigência. Quando as contribuições previdenciárias descontados dos contribuintes deixam de ser repassadas ou são sonegadas, os valores correspondentes permanecem na esfera de disponibilidade do sujeito ativo do crime, incrementando o seu patrimônio, em prejuízo dos beneficiários dependentes da Previdência Social e, desse modo, prejudicando o saudável convívio social buscado pela Constituição Federal através da garantia de benefícios àqueles que se encontram em situações de adversidade. Viola-se, também, o princípio da capacidade contributiva, efetiva manifestação da equidade no campo do direito tributário, pois o financiamento da Previdência Social ocorre a partir de maiores aportes de quem tem maior poder econômico.

Já a aferição do potencial que a conduta proibida possui de se multiplicar ou da quantidade de condutas cuja acumulação seja suficiente para lesar o bem jurídico apresenta problemas. Isso porque os dados disponíveis são escassos nesse sentido, inviabilizando um juízo seguro a respeito da legitimidade das incriminações.

Analisando-se a exposição de motivos do Projeto de Lei 933/1999, apresentado pelo Poder Executivo e que deu origem à Lei 9.983/2000, a justificativa apresentada para a inserção das condutas descritas nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal é centralizada na alegada necessidade de modernizar a legislação penal, conferindo maior eficácia ao aparelho repressivo no combate à criminalidade. Menciona-se, também, que o projeto teve como base a “maturação sobre a experiência adquirida após a Lei 1991” e

“discussões internas dos diversos setores integrantes da instituição”.³⁶³ No entanto, não são mencionados dados empíricos que tenham sido reunidos ou analisados pelos órgãos do Poder Executivo e que evidenciassem a necessidade de edição das figuras típicas, anteriormente previstas, com algumas diferenças de redação, na Lei 8.212/1991.

De fato, a Lei nova permitiu que se superassem alguns obstáculos existentes. Em relação ao art. 168-A, o dispositivo anterior, previsto no art. 95, alínea ‘d’, falava em contribuições devidas à *seguridade social*, e a Lei nova passou a falar em *previdência social*. Uma segunda modificação foi a alteração na expressão *na época própria*, para *no prazo e forma legal ou convencional*, bem como na expressão de contribuição *devida*, para contribuição *destinada* à previdência social. A nova Lei, por fim, estabeleceu as sanções junto dos próprios tipos penais, eliminando o grave defeito da Lei anterior que estabelecia o preceito sem sanção ou, para algumas hipóteses, fazia remissão às sanções prevista na Lei 7.492/1986.³⁶⁴ Enfim, o fato é que o Poder Legislativo não apresentou uma justificativa minimamente consistente que justificasse ou demonstrasse o verdadeiro impacto da alteração legislativa no corpo social.

Chiavelli Falavigno fala da necessidade de a política criminal, para ser racional e eficaz, basear-se em estudos de impacto legislativo, prévios e posteriores à edição das normas, de modo a que se possa construir uma cultura de avaliação legal que viabilize constatar se a expectativa legislativa foi realizada ou se surgiram eventuais efeitos nocivos não desejados ou não previstos.³⁶⁵ Em sentido semelhante, Tavares afirma que uma norma que desconsidera “o panorama empírico do mundo da vida está carente de legitimidade, a qual não se resume, assim, ao processo de produção legislativa, como emanada de uma autoridade”.³⁶⁶ Tais estudos poderiam servir inclusive para um controle de racionalidade e legitimidade das normas penais, permitindo inclusive a declaração de inconstitucionalidade em alguns casos em que a norma editada não alcançou os fins pretendidos com a incriminação.³⁶⁷

Especificamente em relação ao sistema previdenciário, por envolver regulamentação por diversas áreas do direito, como o tributário, previdenciário e penal, estudos de impacto seriam ainda mais necessários para se estabelecer a estratégia mais

³⁶³ Exposição de Motivos do Projeto de Lei 933/1999.

³⁶⁴ SANCHEZ RIOS, Rodrigo. Tutela penal da seguridade social..., op. cit., p. 28-29.

³⁶⁵ FALAVIGNO, Chiavelli Facenda. A deslegalização do direito penal. Leis penais em branco e demais formas de assessoriedade administrativa no ordenamento punitivo brasileiro. Florianópolis: Emais Academia, 2020. P. 208-210.

³⁶⁶ TAVARES, Juarez. Fundamentos de teoria do delito. 2. ed. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2020. p. 172.

³⁶⁷ FALAVIGNO, Chiavelli Facenda. A deslegalização do direito penal..., op. cit., p. 214.

eficaz e, ao mesmo tempo, preservar a natureza de *ultima ratio* do direito penal, a incidir apenas em situações absolutamente necessárias.

Os estudos realizados por pesquisadores ou órgãos oficiais do Estado a respeito de aspectos substanciais do sistema previdenciário não são conclusivos para uma análise da legitimidade das incriminações através de perigo abstrato. O Tribunal de Contas da União realizou um amplo levantamento do financiamento dos sistemas de previdência no Brasil em relação aos anos de 2011 a 2018, e publicou os resultados obtidos em 2019. Um dos tópicos constantes no relatório diz respeito aos montantes inadimplidos ou sonegados de contribuições previdenciárias no período indicado. Em relação à inadimplência, constatou-se que, entre os anos de 2011 e 2018, o crédito ativo da União não inscrito em dívida ativa ficou no patamar de R\$ 265 bilhões, equivalente a 62% da receita previdenciária, e a recuperação média anual desse crédito ficou em aproximadamente R\$ 31 bilhões entre 2016 e 2018, equivalente a 12,5% do estoque acumulado ao final de cada ano. Em relação ao estoque de créditos inscrito em dívida ativa, o valor atingiu R\$ 491 bilhões em 2018, equivalente a 115% da receita do ano.

Ainda, a taxa média de inadimplência das contribuições previdenciárias foi de 8,5% do valor total declarado pelos contribuintes entre 2009 e 2018, e nos anos de 2016, 2017 e 2018, a inadimplência de devedores da Previdência foi menor do que as receitas de cobrança de atrasados.

Porém, em relação à sonegação das contribuições previdenciárias, o Tribunal não conseguiu chegar a uma estimativa confiável quanto ao seu impacto na arrecadação, em razão da ausência de dados confiáveis. O estudo mais antigo, de 2007, apontava que a inadimplência correspondia a 6,8% e a sonegação a 36,6% da receita potencial estimada para 2003, ano de referência dos dados então analisados.³⁶⁸

Um segundo estudo, elaborado por Vitor Araújo Filgueiras e José Dari Krein, do Centro de Estudos Sindicais e Economia do Trabalho do Instituto de Economia da Unicamp, menciona que existem ao menos cinco fatores de destaque responsáveis pelo chamado déficit da Previdência Social.

O primeiro deles, e talvez o mais impactante, é o trabalho assalariado sem carteira assinada. Segundo os autores, apenas em 2015, deixaram de ser arrecadados ao menos R\$ 41,6 bilhões em contribuições previdenciárias em razão da contratação de

³⁶⁸ Tribunal de Contas da União. Panorama do sistema de previdência no Brasil. 2019. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/5D/11/E7/72/AF91F6107AD96FE6F18818A8/Panorama_sistema_previdencia_social_Brasil.pdf>. Acesso em: 15.11.2023.

pessoas sem carteira assinada. Se considerados os empregados domésticos sem registro, seriam mais R\$ 5,7 bilhões, totalizando um desfalque de R\$ 47 bilhões, ou seja, mais da metade do suposto déficit apontado para aquele ano, no valor de R\$ 85,5 bilhões. Os autores apontam que esse valor é subestimado, pois existem cerca de 22,6 milhões de trabalhadores enquadrados como ocupados por conta própria e percentual importante deles, na verdade, refere-se a trabalhadores contratados de forma irregular.

Uma outra fonte que impacta negativamente a Previdência é o não pagamento de salário ou o “pagamento por fora” da folha de pagamentos. Estudo do Ministério do Trabalho de 2010 apontou que, por ano, as empresas poderiam deixar de pagar em média R\$ 20 bilhões aos trabalhadores a título de hora extra, o que levaria a um prejuízo de R\$ 5 bilhões na arrecadação.

Aponta-se, ainda, o grande número de acidentes de trabalho, com impacto de aproximadamente R\$ 8,8 bilhões nos cofres da Previdência, valor que poderia ser reduzido caso a gestão da força de trabalho pelas empresas fosse menos predatória.

Outro fator importante é o pagamento de auxílio-doença por conta de doenças comuns, embora grande parte do adoecimento registrado seja ocupacional, quer dizer, em decorrência da atividade de trabalho, e por isso deveriam ser ressarcidos pelas empresas.

Um quinto fator é a ocultação de acidentes de trabalho. Uma das fontes de arrecadação da Previdência é a contribuição social denominada Riscos Ambientais de Trabalho (RAT), cuja alíquota é determinada pelo Fator Acidentário de Prevenção (FAP), e que varia de acordo com a subclasse econômica da empresa e o número de acidentes de trabalho comunicados. Estima-se que a subnotificação de casos é responsável pela sonegação de mais ou menos R\$ 13 bilhões anuais.³⁶⁹

Importante citar, também, os dados obtidos pela Comissão Parlamentar de Inquérito da Previdência Social de 2017, cujo relatório, baseado em informações do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ), aponta que a ausência de formalização do trabalhador empregado, que trabalhava sem carteira de trabalho entre os anos de 2012 e 2015, impediu o recolhimento de R\$ 520 bilhões a

³⁶⁹ KREIN, Dari; FILGUEIRAS, Vitor Araújo. Reforma da previdência para quem? Proposta para uma reforma efetiva e pragmática. Centro de Estudos Sindicais e de Economia do Trabalho. Disponível em: <<https://www.cesit.net.br/reforma-da-previdencia-para-quem/>>. Acesso em: 15.11.2023.

título de contribuições previdenciárias. Tal valor foi calculado por estimativa com base nos dados fornecidos pelo IBGE.³⁷⁰

De acordo com o relatório final, estima-se que apenas em 2016 o montante sonegado foi de R\$ 108.657 milhões em contribuições previdenciárias, valor correspondente a 72,6% de toda a necessidade de financiamento do RGPS para aquele ano.³⁷¹

Veja-se ainda o estudo de 2002 da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Previdência Social, segundo o qual, entre 2001 e 2002, ou seja, período subsequente à edição dos novos crimes contra a previdência social, inseridos no Código Penal pela Lei 9.983/2000, a sonegação e subfaturamento das contribuições previdenciárias teria ficado em aproximadamente R\$ 11 bilhões, valor que à época seria suficiente para zerar o então déficit da Previdência existente.³⁷²

Com efeito, os dados mencionados indicam que o não pagamento de contribuições previdenciárias é uma prática comum e que desafia a subsistência da Previdência Social, com impactos significativos na sua subsistência. Porém, os dados obtidos também apresentam algumas deficiências para que se possa realizar um prognóstico quanto ao atendimento dos fins da criminalização.

Em primeiro lugar, embora os dados citados utilizem a expressão *sonegação* de contribuições previdenciárias, não há informação a respeito de quais condutas estão referenciadas, se aquelas do art. 337-A ou também as do 168-A do Código Penal, ou mesmo a proporção de ocorrência de cada uma delas. Aliás, em auditoria financeira realizada pelo Tribunal de Contas da União em 2021, a Corte se absteve de opinar sobre a confiabilidade e a transparência das informações constantes nas demonstrações financeiras de 2020 do fundo do Regime Geral de Previdência Social, em razão de não terem sido fornecidas informações suficientes.³⁷³ O último estudo publicado com dados

³⁷⁰ Senado Federal. Relatório Final da Comissão Parlamentar de Inquérito do Senado Federal destinada a investigar a contabilidade da previdência social, esclarecendo com precisão as receitas e despesas do sistema, bem como todos os desvios de recursos (CPIPREV). 2017. p. 190.

³⁷¹ Senado Federal. Relatório Final da Comissão Parlamentar de Inquérito do Senado Federal destinada a investigar a contabilidade da previdência social, esclarecendo com precisão as receitas e despesas do sistema, bem como todos os desvios de recursos (CPIPREV). 2017. p. 194.

³⁷² Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Previdência Social. *Seguridade e Desenvolvimento: Um Projeto para o Brasil*. 2003. p. 25. Disponível em: <<https://www.dca.ufrn.br/~ricardo/files/254555.PDF>>.

³⁷³ RELATÓRIO DE AUDITORIA FINANCEIRA. EXAME DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DO FUNDO DO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL REFERENTES AO EXERCÍCIO DE 2020. INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL (INSS). MONITORAMENTO DE DELIBERAÇÕES DOS ACORDOS 978/2018 E 1.462/2020-TCU-PLENÁRIO. FALHAS DE REGISTRO E CONTABILIZAÇÃO. IMPEDIMENTO À OBTENÇÃO DE

da sonegação de contribuições previdenciárias, detectado em 36,6%, seria de 2007, em relação à receita potencial estimada para 2003, sem que se saiba, igualmente, quais tipos penais foram considerados.

Em segundo lugar, os dados citados parecem indicar que a contratação informal de empregados sem registro na Carteira de Trabalho e Previdência Social parece ser uma conduta bastante recorrente, ou a mais recorrente, com impactos substantivos na manutenção da rede de dependência da Previdência Social. Como visto no estudo da UNICAMP, em 2015 cerca de R\$ 47 bilhões teriam sido sonegados dessa forma, valor equivalente a mais da metade do déficit previsto para aquele ano. Essa conduta encontra repercussão típica no art. 337-A, do Código Penal, sendo um primeiro indício da capacidade de lesão ao bem jurídico por meio da reiteração das condutas.

Porém, os órgãos oficiais do Estado, os únicos que têm acesso aos meios para obter os números precisos de contribuições recolhidas, inadimplidas ou sonegadas, não possuem um histórico consolidado a esse respeito, seja do período anterior à edição da Lei 9.983/2000, seja do período subsequente, o que dificulta a análise do efetivo potencial de dano que as condutas dos arts. 168-A e 337-A, do Código Penal, podem apresentar em caso de reiteração. Parece necessário ainda que uma análise leve em consideração a efetividade, ainda que estimada, das estratégias adotadas no âmbito administrativo para cobrar os tributos e recompor a rede de dependência da Previdência Social, a fim de que se saiba se é necessário utilizar, em que medida e em que casos, o direito penal.

Por mais que as informações indiquem a prática reiterada de sonegação de contribuições previdenciárias no Brasil, a legitimidade da restrição da liberdade de locomoção individual exige apoio em dados empíricos seguros, que ilustrem uma avaliação global do sistema, e que sejam capazes de apresentar um diagnóstico confiável do impacto dos comportamentos típicos em relação à rede de dependência própria da Previdência Social. Como não houve um esforço nesse sentido, resta prejudicado um controle de racionalidade e legitimidade da atividade legislativa, colocando em xeque a própria legitimidade das criminalizações inseridas pela Lei

9.983/2000, uma vez que, consideradas as condutas isoladamente, não é possível aferir com segurança a dimensão risco de lesão ao bem jurídico no caso de reiteração.

4.2.2 O BEM JURÍDICO COMO CRITÉRIO DE INTERPRETAÇÃO DO TIPO

De acordo com Bechara, o Direito penal deve corresponder a uma política criminal que parte do reconhecimento do indivíduo como sujeito que participa dos processos sociais. A responsabilidade pelo crime, sendo este um produto dessa política criminal, não pode ser atribuída apenas pela realização formal do tipo, devendo existir ainda uma valoração da significação social do comportamento a partir da lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico. Por essa razão, além de ser critério de limitação da norma, é também “ponto central de compreensão e interpretação teleológica da própria estrutura do delito”.³⁷⁴

Os elementos do tipo não são capazes de expressar, suficientemente, o desvalor do ilícito penal. São, na verdade, indicadores do ilícito, mas que precisam ser submetidos a um processo hermenêutico que revele o seu conteúdo substantivo. Isso porque, embora imprescindível partir dos elementos objetivos, não existe crime sem adequação formal da conduta ao tipo e da ofensa ao bem jurídico.³⁷⁵

Embora isso não constitua, de fato, nenhuma novidade, é preciso ter em linha de consideração que é com base nos diferentes valores tutelados pelo Direito penal que se estrutura toda a parte especial, formando um “mapa valorativo” que deve guiar o intérprete.³⁷⁶

Nesse sentido, além de uma função político-criminal, à medida em que figura como critério de legitimação da intervenção penal, e de uma função sistemática de ordenação dos crimes na parte especial, o bem jurídico também cumpre uma função dogmática de interpretação dos tipos penais, “condicionando seu sentido e alcance no momento de aplicação da lei”.³⁷⁷

³⁷⁴ BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. Bem jurídico-penal... op. cit., p. 147.

³⁷⁵ GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. Teoria Geral da Parte Especial... op. cit., p. 210.

³⁷⁶ GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. Teoria Geral da Parte Especial... op. cit., p. 211.

³⁷⁷ GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. Teoria Geral da Parte Especial... op. cit., p. 211.

Nesse sentido, o valor constitucional da solidariedade social, enquanto bem jurídico penal dos delitos previdenciários, apresenta reflexos necessários na interpretação da norma penal, a despeito da ausência de dados empíricos que legitimem a criminalização das condutas, podendo elucidar o sentido e alcance dos elementos objetivos que integram os delitos em questão.

4.2.2.1 Delito de apropriação indébita previdenciária

O artigo 168-A do Código Penal estabelece as condutas puníveis no *caput* e nos três incisos previstos em seu parágrafo primeiro. Já nos três parágrafos subsequentes, constam regras penais benéficas, como extinção da punibilidade, perdão judicial e aplicação exclusiva de multa. Neste ponto, nos interessam as figuras típicas disciplinadas. Veja-se a redação do tipo:

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

a) Tipicidade Objetiva

O *nomem iuris* atribuído pelo legislador ao art. 168-A foi de apropriação indébita previdenciária, inserindo-o logo abaixo do art. 168, que trata do clássico crime patrimonial de apropriação indébita. No entanto, não há consenso na doutrina a respeito da possibilidade de se falar de apropriação indébita no caso do delito previdenciário.

Luiz Flávio Gomes e Marcelo Borsio entendem que a natureza jurídica do crime é mesmo de apropriação indébita, mas em sentido jurídico, isto é, enquanto apropriação previdenciária, e não em sentido naturalístico, ou seja, enquanto apropriação

patrimonial clássica de bem móvel. Para os autores, a natureza de apropriação seria evidenciada pelas seguintes características: (i) localização do dispositivo no Código Penal logo abaixo do art. 168; (ii) atribuição pelo legislador do *nomen iuris* apropriação indébita previdenciária e (iii) existência “da ‘posse’ precedente da contribuição ou benefício (posse física ou puramente contábil), que deve ser repassado ou recolhido em favor da previdência ou pago ao segurado”.³⁷⁸ Por outro lado, os autores reconhecem que o tipo não contempla o *animus rem sibi habendi*, elemento do clássico crime de apropriação indébita que significa a vontade de assenhoreamento do agente. Isso, no entanto, não descaracterizaria a natureza jurídica sustentada.³⁷⁹

No mesmo sentido é o posicionamento de Bitencourt, para quem o fato de o tipo exigir um desconto anterior ao não repasse/recolhimento indica a possibilidade de apropriação. Afinal, seria possível apropriar-se daquilo de que se tem a posse por um desconto prévio.³⁸⁰

Eisele, em sentido contrário, parte do pressuposto de que os valores que não são repassados à Previdência Social a título de contribuição previdenciária incidente sobre o salário-contribuição pertencem, na verdade, à empresa, e não ao funcionário ou a terceiro, sendo a arrecadação ou o desconto ao qual faz referência a lei uma operação puramente contábil, um procedimento que separa, do valor total pertencente à empresa, o que deverá ser pago ao funcionário e o que deverá ser remetido ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). Assim, na hipótese de não recolhimento, o empresário não estará na posse de um valor que não lhe pertence, mas na posse de coisa própria, pois o empregado sempre recebe um valor líquido de salário, sendo impossível falar em apropriação indébita.³⁸¹

O argumento adicional sustentado pelo autor é de que, na apropriação indébita previdenciária, o sujeito ativo, por meio de obrigações acessórias que lhe impõem o dever de desconto, ou seja, a operação contábil que precisa ser formalizada, reconhece expressamente que tais valores pertencem ao INSS e não a si próprio, afastando a hipótese de apropriação que se assenta em um agir como se fosse dono da coisa. Ou

³⁷⁸ GOMES, Luiz Flávio; BORSIO, Marcelo Fernando. Crimes Previdenciários São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. P. 24.

³⁷⁹ GOMES, Luiz Flávio; BORSIO, Marcelo Fernando. Crimes Previdenciários... op. cit., p. 25.

³⁸⁰ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. Parte Especial. Volume 3. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 251-252.

³⁸¹ EISELE, Andreas. Apropriação Indébita e Ilícito Penal Tributário. São Paulo: Dialética, 2001. p. 130-131.

seja, além de não haver a previsão legal do *animus rem sibi habendi* (intenção de ter a coisa para si), ele também não seria constatável concretamente na prática da conduta.³⁸²

De fato, não parece ser possível falar em apropriação indébita no crime em questão. Conforme a lição de Alberto Silva Franco, a classificação do crime como uma modalidade de apropriação indébita não é capaz de traduzir os reais interesses que estão em jogo, e que ultrapassam a mera afetação patrimonial, ainda que da Previdência, pois atentam contra a própria política social do Estado Social e Democrático de Direito, contexto do qual fazem parte as contribuições previdenciárias. O patrimônio da Seguridade Social, nesse sentido, é destinado aos objetivos constitucionais, o que o diferencia de qualquer outro patrimônio.³⁸³

Com efeito, a identificação da solidariedade social como bem jurídico tutelado parece indicar, igualmente, que a natureza jurídica do delito do art. 168-A não cuida mesmo de apropriação indébita, cuja estrutura típica clássica tem como objeto de tutela o patrimônio. Parecem ser outros os interesses que reclamem a imprescindibilidade da tutela penal, não exatamente as prestações de política social do Estado Democrático de Direito, mas o valor constitucional da solidariedade social, enquanto fundamento das contribuições previdenciárias e da Previdência Social. Assim, na medida em que tais valores devidos não chegam ao INSS para a manutenção da rede de dependência solidária que se estrutura entre os segurados da Previdência, submete-se o bem jurídico, no mínimo, a perigo de lesão.³⁸⁴

Além da centralidade que pode cumprir o bem jurídico para determinar a natureza jurídica do crime, neste caso desaconselhando a opção pela apropriação indébita, também não parece estar correta a corrente doutrinária que afirma serem *todas* as hipóteses do art. 168-A, *caput* e § 1º, crimes omissivos próprios, em que a punição residiria meramente no descumprimento de uma obrigação legal consistente na ausência de repasse ou de recolhimento de contribuições previdenciárias.³⁸⁵ Embora a natureza do *caput* pareça ser mesmo de crime omissivo próprio, como se verá adiante, o mesmo raciocínio não poderia ser aplicado às demais hipóteses, pois flertaria com a uma

³⁸² EISELE, Andreas. Apropriação Indébita e Ilícito Penal Tributário..., op. cit., p. 131. A propósito, esta é também a posição do Supremo Tribunal Federal. Ver HC 96092. Relatora Ministra Cármen Lúcia, DJE 1.7.2009.

³⁸³ FRANCO, Alberto Silva. Código Penal e sua Interpretação Jurisprudencial. 7. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 2778.

³⁸⁴ Luiz Flávio Gomes e Marcelo Fernando Borsio, embora patrocinem o argumento de se tratar o crime de apropriação indébita, não deixam de reconhecer o caráter coletivo do bem jurídico, “em face do princípio da solidariedade previdenciária”. GOMES; BORSIO. Crimes Previdenciários..., op. cit., p. 29.

³⁸⁵ SÁNCHEZ RIOS, Rodrigo. Tutela Penal da Seguridade Social..., op. cit, p. 36.

possível hipótese disfarçada de prisão civil por dívida, em violação ao art. 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal.³⁸⁶

Nesse sentido, Alberto Silva Franco e Heloísa Estellita compartilham uma posição intermediária, que leva em conta a retenção das contribuições previdenciárias como elementar típica, tanto do *caput*, quanto no § 1º, ou seja, o tipo teria por pressuposto não a *apropriação* de valores devidos à Previdência Social, mas a sua *retenção*.³⁸⁷ Isso significa que a tipicidade não se satisfaz com o simples não repasse dos valores à Previdência Social, sendo necessário seu efetivo desconto anterior dos pagamentos efetuados a segurados ou a terceiros.³⁸⁸ Tal exigência típica, aliás, não surgiu com a criação do art. 168-A no Código Penal e já constava na extinta figura típica encartada no art. 95, d, da Lei 8212/91.³⁸⁹

Importante registrar que a legislação previdenciária exige da empresa a obrigação de “arrecadar as contribuições dos segurados, empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração”, bem como de “recolher o produto arrecadado”. Se a ausência de desconto é irrelevante para a responsabilização tributária da empresa que não efetua o recolhimento,³⁹⁰ diante da presunção legal de desconto, igual raciocínio não se pode projetar para a responsabilização criminal, seara na qual o desconto constitui elemento objetivo e deve, inclusive, ser comprovado pelo Ministério Público.³⁹¹ Apenas na hipótese de se presumir ou desconsiderar o critério material relativo ao desconto antecedente das contribuições é que seria possível falar em prisão por dívida.³⁹²

³⁸⁶ GOMES, Luiz Flávio; BORSIO, Marcelo Fernando. Crimes Previdenciários..., op. cit. p. 36.

³⁸⁷ FRANCO, Alberto Silva. Código Penal e sua Interpretação Jurisprudencial... op. cit., p. 2780.

³⁸⁸ ESTELLITA, Heloísa. Crimes Previdenciários... op. cit., p. 10.

³⁸⁹ Art. 95. Constitui crime: d) deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público.

³⁹⁰ Art. 33, § 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

³⁹¹ ESTELLITA, Heloísa. Crimes Previdenciários... op. cit., p. 11.

³⁹² FRANCO, Alberto Silva. Código Penal e sua Interpretação Jurisprudencial... op. cit., p. 2780. Tourinho Neto, em sentido contrário, entende que se trata de criminalização por dívida. TOURINHO NETO, Fernando. Crime Contra a Previdência Social. Contribuição Previdenciária. Apropriação Indébita Previdenciária. In: Crime de Sonegação Previdenciária: aspectos polêmicos. p. 65. Registre-se a posição de José Paulo Baltazar Júnior em relação ao antigo tipo do art. 95, d, da Lei 8212/1991, que contemplava os mesmos elementos essenciais da figura típica atual, afirmando que o desconto prévio não integra a conduta típica, por se tratar de ato lícito, de modo que o desconto da contribuição é presumido. BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. O Crime de Omissão no Recolhimento de Contribuições Sociais Arrecadadas: Lei n. 8212-91. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 110. Malgrado a posição do autor, o desconto constitui elemento normativo do tipo, de modo que não pode ser desconsiderado.

Feitas essas necessárias observações iniciais, é necessário analisar as condutas que integram o tipo penal, com o especial interesse de identificar possíveis reflexos ou manifestações da solidariedade social.

b) *Caput* do art. 168-A

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

A figura normativa do *caput*, conforme sustenta importante parcela da doutrina, parece destinada às instituições financeiras ou outras entidades autorizadas a receber os recolhimento dos valores dos contribuintes para *repassá-los* à Previdência Social.³⁹³ Tal conclusão é alcançada com suporte ao art. 60, *caput*, da Lei 8.212/1991, que autoriza a arrecadação das contribuições previdenciárias através das instituições bancárias, ficando estas obrigadas a efetuarem o repasse à Previdência Social, no prazo e na forma legal ou convencional.³⁹⁴ Tais valores, frise-se, não são devidos pelas instituições financeiras a título de obrigação tributária ou legal, pois nesse caso figuram como “intermediárias” entre o contribuinte e a Previdência Social em razão de acordo firmado em convênio.³⁹⁵

Embora a figura do *caput* preveja uma norma direcionada às instituições bancárias, de modo que os valores recolhidos não integram o seu patrimônio (ao contrário do que pode ser sustentado na figura do § 1º, inciso I, vista abaixo), também

³⁹³ FRANCO, Alberto Silva. Código Penal e sua Interpretação... op. cit., p. 2780; ESTELLITA, Heloísa. Crimes Previdenciários... op. cit., p. 11.; GOMES, Luiz Flávio; BORSIO, Marcelo Fernando. Crimes Previdenciários..., op. cit., p. 43; LEMES, Alexandre Barbosa. Tutela Penal da Previdência Social..., op. cit., p. 93.; AMADO, Frederico. Direito Previdenciário..., op. cit., p. 709; TEIXEIRA, Franciso Dias. Crime contra a Previdência Social em face da Lei n ° 9.983/00..., op. cit., p. 3. Em sentido contrário: TOURINHO NETO, Fernando. Crime Contra a Previdência Social..., op. cit., p. 68...; EISELE, Andreas. Apropriação Indébita e Ilícito Penal Tributário..., op. cit., p. 116.

³⁹⁴ Art. 60. O pagamento dos benefícios da Seguridade Social será realizado por intermédio da rede bancária ou por outras formas definidas pelo Ministério da Previdência Social. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

³⁹⁵ ESTELLITA, Heloísa. Crimes Previdenciários... op. cit., p. 9. Para melhor compreensão desta hipótese, veja-se o acórdão proferido pelo Plenário do Tribunal de Contas da União 1145/2005, de relatoria do Min. Benjamin Zymler, em que há menção à possibilidade de não repasse de contribuições sociais recolhidas no caso de quebras, liquidações extrajudiciais ou intervenções do Banco Central do Brasil.

aqui, ressalte-se, não é possível falar em apropriação indébita, diante da ausência da previsão típica do *animus rem sibi habendi*.³⁹⁶

Nesta hipótese, parece se tratar de crime omissivo próprio, como afirmam Luiz Flávio Gomes e Sánchez Rios, em que a instituição financeira, ao não repassar à Previdência Social os valores que lhe foram entregues, realiza a figura típica.³⁹⁷ Convém registrar que, ao contrário da figura do § 1º, inciso I, não parece haver aqui obrigação tributária, pois os valores eventualmente não repassados pela instituição bancária à Previdência Social não se coadunam com a definição legal de tributo prevista no art. 3º do Código Tributário Nacional.³⁹⁸

Neste caso, embora não haja uma obrigação tributária entre a instituição financeira e o INSS, os valores eventualmente não repassados ainda correspondem, na origem, a contribuições previdenciárias descontadas e recolhidas, as quais, ao não chegarem ao destino devido, ou seja, aos cofres do INSS, não podem ser destinados à manutenção das redes de dependência integradas pelos segurados e beneficiários da Previdência Social, atingindo o valor constitucional da solidariedade social. Assim, o não repasse generalizado poderia gerar, ao menos, perigo para o bem jurídico tutelado.

Além disso, trata-se de norma penal em branco, contendo vários elementos normativos cujo preciso significado precisa ser buscado também nas normas extrapenais, em especial nas Leis 8212/1991 e Decreto 3048/1999.

Nesse sentido, *Previdência Social* é um dos âmbitos que integra a Seguridade Social, ao lado da Assistência Social e da Saúde. Conforme o art. 3º da Lei 8.212/1991, a Previdência Social tem a finalidade de assegurar aos seus beneficiários meios indispensáveis de manutenção, por motivo de incapacidade, idade avançada, tempo de serviço, desemprego involuntário, encargos de família e reclusão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente. Ou seja, são destinatários das ações da previdência social alguns grupos vulneráveis que se encontram em momentos de adversidade ou de vulnerabilidade, ensejando o direito ao recebimento de prestações retiradas de um fundo financiado de modo solidário por toda a sociedade.

396 TEIXEIRA, Francisco Dias. Crime Contra a Previdência Social em Face da Lei n. 9.983/2000..., op. cit., p. 3.

397 GOMES, Luiz Flávio. Crimes Previdenciários... op. cit., p. 37. SÁNCHEZ RIOS, Rodrigo. Tutela Penal da Seguridade Social... op. cit., p. 36.

398 SÁNCHEZ RIOS, Rodrigo. Tutela Penal da Seguridade Social... op. cit., p. 35. Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Nesse sentido, ESTELLITA, Crime Previdenciário... op. cit., p. 10.

Já as contribuições sociais, como afirma Prado, constituem a viga mestra do programa social desenvolvido pelo Estado, na consecução de uma sociedade livre, justa e solidária.³⁹⁹ As contribuições previstas no tipo são de natureza previdenciária, uma subespécie das contribuições sociais, as quais por sua vez integram o rol de tributos. Registre-se que o revogado art. 95, d, da Lei 8.212/1991, previa a apropriação de contribuições devidas à Seguridade Social. A legislação subsequente inserida no Código Penal, porém, reduziu o escopo de incidência, de modo que as contribuições a que se refere o texto são apenas previdenciárias, e não aquelas devidas à saúde ou assistência social.⁴⁰⁰

As *contribuições previdenciárias*, de fato, consubstanciam aspecto central da solidariedade social. De um lado, porque são veículos de realização do princípio da capacidade contributiva, aspecto fundamental da solidariedade, constatável nas alíquotas progressivas dos segurados, que cresce à medida do aumento da base de cálculo. De outro, porque as prestações a serem aproveitadas pelo segurado não correspondem necessariamente ao valor da sua contribuição, pois o critério adotado pelo sistema é o da necessidade social.⁴⁰¹

Por fim, são elementares normativas o *prazo ou a forma legal ou convencional*, circunstâncias colaterais que, salvo melhor juízo, não são relevantes para os propósitos deste trabalho.⁴⁰²

c) Inciso I do § 1º do art. 168-A

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

Já a figura do § 1º, inciso I, é direcionada aos empresários. Isso porque, de acordo com o art. 30, a, da Lei 8212/1991, a empresa é obrigada a “arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço,

³⁹⁹ PRADO, Luiz Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro. Vol. 2. Parte Especial. São Paulo: Revista Editora dos Tribunais, 2013. p. 540.

⁴⁰⁰ PRADO, Luiz Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro..., op. cit., p. 542-543.

⁴⁰¹ IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 18. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2013. p. 28.

⁴⁰² A regulamentação dos repasses da arrecadação feita pela rede bancária consta na Portaria 479 de dezembro de 2000, publicada no Diário Oficial da União em 15.01.2001.

descontando-as da respectiva remuneração” e a “recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, conforme art. 30, b, da Lei 8212/1991”.

Nesta hipótese, o sujeito ativo do crime é o dirigente empresarial, ainda que a instituição bancária – mas neste caso na posição de empregadora –, e, assim, sujeito passivo da obrigação tributária e responsável por realizar o desconto e o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados e trabalhadores avulsos no prazo estabelecido na legislação. Tal prazo encontra-se disciplinado também no art. 30 da Lei 8212/1991.

Ao contrário do *caput*, neste caso a quantia deve ter sido efetivamente descontada dos pagamentos feitos aos segurados, “ou seja, o numerário deve existir quando do pagamento e deve, posteriormente, deixar de ser recolhido pelo responsável tributário”, e isso deve ser comprovado.⁴⁰³ Em função disso, como já anunciado nas linhas antecedentes, adota-se a posição de que se trata de conduta mista, ou seja, uma conduta comissiva consistente no desconto das contribuições seguida de uma conduta omissiva de não recolhimento dos valores devidos à Previdência Social.⁴⁰⁴

Por outro lado, o prévio desconto das contribuições previdenciárias é irrelevante para a responsabilização tributária da empresa na esfera administrativa, pois é sempre presumido, conforme art. 33, § 5º, da Lei 8.212/1991.⁴⁰⁵ Isso, porém, não poderia ocorrer em sede de responsabilidade criminal, no qual o tipo faz expressa exigência do anterior desconto das contribuições previdenciárias. Aplicar, portanto, uma presunção administrativa à esfera penal, seria violar o impedimento constitucional de prisão por dívidas, conforme art. 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal, violação que não pode ser compatível com a solidariedade social, valor que mesmo ao incidir na esfera tributária encontra limites no princípio da legalidade.⁴⁰⁶

⁴⁰³ ESTELLITA, Heloísa. Crimes Previdenciários... op. cit., p. 10.

⁴⁰⁴ FRANCO, Alberto Silva. Código Penal e sua Interpretação..., op. cit. p. 10.

⁴⁰⁵ Art. 33, § 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

⁴⁰⁶ No mesmo sentido, LEMES, Alexandre Barbosa. Tutela Penal da Previdência Social..., op. cit., p. 95. A esse respeito, havia uma importante discussão na doutrina em relação a uma específica hipótese em que era impossível o desconto ou mesmo recolhimento, em razão de o salário ainda não haver sido pago. Isso porque a redação anterior do art. 30, inciso I, alínea b da Lei 8212/1991, previa o prazo de recolhimento das contribuições previdenciárias até o dia 2 do mês subsequente ao da competência, embora a CLT, em seu art. 459, § 1º, estipulasse que o pagamento do salário poderia ser feito até o 5º dia útil do mês subsequente ao do pagamento. Exemplificando: conforme a CLT, o salário de janeiro pode ser recebido até o 5º dia útil do mês subsequente, embora a legislação previdenciária obrigasse a empresa a recolher as contribuições devidas até o dia 2. Ou seja, o crime poderia ser considerado consumado sem que tivesse havido pagamento do salário e sem que, portanto, o empregador pudesse ter efetuado o desconto à título

O conceito de *contribuição previdenciária* já foi desenvolvido no tópico anterior, aplicando-se aqui integralmente. Em relação à expressão *outra importância*, Juary Silva afirma que contribuição é a única exação possível de ser devida à Previdência Social, sendo vazio de significado o termo utilizado pelo legislador.⁴⁰⁷

Por segurado entende-se as pessoas que prestam serviços de natureza urbana ou rural à empresa.⁴⁰⁸ A partir dos fundamentos do bem jurídico de que trata este trabalho, os segurados são aquelas pessoas que integram os laços de solidariedade abrigados na Constituição Federal e alusivos à Previdência Social, e os destinatários de prestações positivas cuja finalidade é manter a higidez de tais relações.

Arrecadadas do público refere-se às contribuições que incidem sobre concursos de prognósticos ou da renda bruta obtida com a realização de espetáculos desportivos.⁴⁰⁹ Neste caso, também se cuida de genuína manifestação da solidariedade social, pois retrata hipótese de contribuição de pessoas que não integram o rol de segurados da Previdência Social, e que mesmo assim contribuem com uma parte da receita obtida nas circunstâncias descritas.

d) Inciso II do § 1º do art. 168-A

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

No tocante ao § 1º, inciso II, trata-se de hipótese de mero não recolhimento de contribuição devida pela própria empresa.⁴¹⁰ Isso porque, embora o dispositivo mencione a conduta de deixar de “recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à

de contribuição. Tratar-se-ia, nesse caso de hipótese de criminalização por dívida, em afronta à Constituição. No entanto, a redação atual da alínea b, do inciso I, do art. 30 da Lei 8212/1991 fixa o prazo de recolhimento das contribuições até o dia 20 do mês subsequente à competência, resolvendo essa questão.

⁴⁰⁷ SILVA, Juary. Elementos de Direito Penal Tributário. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 241. Portanto, não se concorda com Eisele, ao afirmar que outra importância compreende corresponde a qualquer valor devido à seguridade social que não possua natureza de contribuição social. EISELE, Andreas. Apropriação Indébita e Ilícito Penal..., op. cit. p. 125. Prado faz referencia a hipóteses de receitas à Seguridade Social, previstas no art. 27 da Lei 8.212/1991, que parecem extrapolar o âmbito de alcance do tipo em comento. PRADO, Luiz Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro...op. cit., p. 544.

⁴⁰⁸ PRADO, Luiz Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro... op. cit., p. 545.

⁴⁰⁹ PRADO, Luiz Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro... op. cit., p. 545.

⁴¹⁰ GOMES, Luiz Flávio; BORSIO, Marcelo Fernando. Crimes Previdenciários... op. cit., p. 41.

prestação de serviços”, a empresa aqui figura como contribuinte e não como obrigada a recolher valores de terceiros, ou seja, trata-se de dívida tributária própria. O que significa que se trata de clara hipótese de criminalização por dívida, uma vez que não há prévio desconto de segurado ou terceiro.⁴¹¹ Verifica-se ainda a dificuldade prática de que o empresário consiga “aportar as contribuições previdenciárias do custo dos seus produtos, prática tecnicamente impossível de ser realizada”.⁴¹²

Estellita registra que, ao contrário do ICMS, em que se admite a figura do substituto tributário que desconta o valor do contribuinte e, assim, fica obrigado a efetuar o recolhimento posterior (hipótese de possível criminalização a partir do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990), tal situação não se verifica no tocante às contribuições, tampouco às previdenciárias. Ou seja, os valores a que se refere o tipo penal são devidos pela própria empresa e somente são repassados, assim como os demais custos de produção, ao consumidor. Em outras palavras: o tributo não é devido por terceiro, mas sim pela própria empresa, de modo que não há um desconto anterior cujo repasse não é feito ao órgão competente. Isso decorre também da própria natureza das contribuições, que são monofásicas e, por isso, não aceitam o repasse.⁴¹³

Eisele critica este inciso sob outro aspecto, no sentido de que a previsão legal desrespeitaria a necessidade de taxatividade, pois a redação do tipo é muito ampla, sem que seja possível identificar os seus limites, viabilizando que se tipifique o mero ato de não recolher qualquer contribuição previdenciária, o que não é o propósito desta figura ilícita.⁴¹⁴

Neste propósito, importa destacar que o valor constitucional da solidariedade social, embora fundamente a legitimidade das contribuições previdenciárias no contexto do Estado Social e Democrático de Direito, não pode ser um recurso a autorizar a utilização desenfreada do Direito penal como instrumento que consubstancie criminalização por dívida, expediente vedado constitucionalmente. Nesse sentido, o valor constitucional da liberdade cumpre especial papel como limite à criminalização.

e) Inciso III do § 1º do art. 168-A

⁴¹¹ ESTELLITA, Heloísa. Crimes Previdenciários... op. cit., p. 12. No mesmo sentido, FRANCO, Alberto Silva. Código Penal e sua Interpretação...op. cit., p. 2782.

⁴¹² MARTINEZ, Wladimir Novaes. Os crimes previdenciários no código penal. São Paulo: LTR, 2007. p. 714.

⁴¹³ ESTELLITA, Heloísa. Apropriação Indébita e Sonegação... op. cit. p. 12.

⁴¹⁴ EISELE, Andreas. Apropriação Indébita Previdenciária..., p. 127. Em sentido contrário, mas sem aportar as razões do entendimento, CASTRO, Carlos Alberto Pereira; LAZZARI, João Batista. Manual de Direito Previdenciário...op. cit, p. 491.

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

No inciso transcrito, pune-se o empresário que deixa de pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela Previdência Social. Tais verbas podem ser do salário-maternidade, salário-família, etc. Na prática, o que ocorre é que as empresas pagam o valor e o compensam subsequentemente com débitos eventualmente mantidos com o INSS, de modo que há pouca chance de ocorrência da conduta descrita no tipo.⁴¹⁵

Para Eisele, salvo o salário-família, apenas de *lege ferenda* seria possível vislumbrar outra hipótese de benefício pago pela empresa mediante convênio com a Previdência Social, na forma do art. 117, III, da Lei 8.213/1991. Além disso, afirma que o sujeito não é reembolsado pelo pagamento, já que a determinação legal é que o benefício seja pago e posteriormente compensado com a quantia a receber a título de contribuição social.⁴¹⁶

O inciso III, embora possivelmente inaplicável em algumas hipóteses, tutela a solidariedade social à medida em que procura desestimular o agente, no caso o empresário, a ter um ganho patrimonial ilícito em prejuízo dos segurados e dependentes do sistema de Previdência Social, podendo levar a uma situação de anomalia que coloque em perigo o funcionamento da estruturada rede de dependência.

4.2.2.2 Sonegação de contribuição previdenciária

No crime de sonegação de contribuição previdenciária, previsto no art. 337-A do Código Penal, são estabelecidas duas condutas nucleares, de supressão ou redução de tributo, que podem ser praticadas através da omissão de informações, de lançamento, de receitas, lucros ou remunerações pagas ou creditadas. Veja-se o dispositivo:

⁴¹⁵ FRANCO, Alberto Silva. Código Penal e sua Interpretação..., op. cit. p. 2783.

⁴¹⁶ EISELE, Andreas. Apropriação Indébita Previdenciária... op. cit., p. 128.

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

O crime, para ser caracterizado, reclama a presença de fraude, diferentemente do art. 168-A, em que as tipificações legais compreendem as condutas de omissão de repasse ou de recolhimento de contribuições previdenciárias, ou omissão de pagamento de benefício já reembolsado. Não se pode deixar de notar também a semelhança entre o art. 337-A e o delito do art. 1º da Lei 8.137-1990, que tipifica os delitos tributários. Aponta-se também a característica de que a fraude ocorre por meio de condutas que falseiam a verdade sobre fatos determinados, em semelhança com a falsidade ideológica.⁴¹⁷

a) *Caput* do art. 337-A

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

Daniel Alberto Casagrande afirmar tratar-se de crime omissivo próprio, embora de resultado, verificando-se o crime com o mero descumprimento da norma de comando que determina o recolhimento das contribuições.⁴¹⁸

Eisele, em análise da figura análoga do art. 1º da Lei 8.137/1990, entende que a conduta pode ser omissiva, na modalidade de supressão do valor devido, ou comissiva, na hipótese de recolhimento parcial ou irregular do valor.⁴¹⁹ Em sentido semelhante, Luiz Flávio Gomes entende que se cuida de conduta mista. É comissivo, no sentido de

⁴¹⁷ LEMES, Alexandre Barbosa. Tutela Penal da Previdência Social..., op. cit., p. 112.

⁴¹⁸ CASAGRANDE, Daniel Alberto. Crimes Contra a Seguridade Social: apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária..., op. cit., p. 51-52.

⁴¹⁹ EISELE, Andreas. Crimes Contra a Ordem Tributária. São Paulo: Dialética, 1998. 115

que a norma final é proibitiva, porque proíbe a supressão ou redução; mas, em paralelo, o modo de sua execução seria omissivo.⁴²⁰

Alberto Silva Franco identifica este crime como sendo omissivo impróprio, pois a realização da omissão típica exige a efetiva supressão ou redução da contribuição previdenciária, sendo irrelevante a prática das condutas descritas nos incisos sem que se verifique, objetivamente, a supressão ou redução.⁴²¹ Alexandre Barbosa Lemes é partidário da mesma posição, argumentando que se trata de crime comissivo por omissão em razão da exigência de resultado.⁴²²

De fato, conforme afirma Victor Costa, embora seja necessário levar em consideração mais de um critério para diferenciar os crimes omissivos próprios dos impróprios, o critério decisivo para levar a cabo tal identificação é o da ocorrência do resultado, razão pela qual Franco e Lemes parecem ter razão.⁴²³ Convém assinalar, no propósito, que o argumento de que a conduta de redução de tributo seria comissiva, à medida em que exigiria um comportamento ativo que recolhesse uma parte do tributo devido, não parece mesmo fazer muito sentido, pois a punição se dirige à conduta omissiva de não recolhimento.⁴²⁴

No tocante à tutela da solidariedade social, aspecto que nos interessa especialmente, pode-se afirmar que se realiza à medida que apresenta como foco a capacidade contributiva, pois a supressão ou redução se dão em relação às contribuições devidas pela empresa, que possuem, de fato, maior capacidade contributiva.

b) Incisos I, II e III do art. 337-A

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

⁴²⁰ GOMES, Luiz Flávio. Crimes Previdenciários...op. cit., p. 93.

⁴²¹ FRANCO, Alberto Silva. Código Penal e sua Interpretação Jurisprudencial..., op. cit., p. 4082.

⁴²² LEMES, Alexandre Barbosa. Tutela Penal da Previdência Social... op. cit., p. 113.

⁴²³ COSTA, Victor Cezar Rodrigues. Crimes Omissivos Impróprios: tipo e imputação objetiva. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017. p. 107.

⁴²⁴ FRANCO, Alberto Silva. Código Penal e sua Interpretação Jurisprudencial..., op. cit., p. 4082.

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

O inciso I estabelece o comportamento por meio do qual ocorre a supressão ou redução de recolhimento do valor devido a título de contribuição previdenciária. Cuida-se de lei penal em branco, em que o empresário oculta na folha de pagamento os segurados que lhe prestam serviços, os quais podem ser o empregado, o empresário, o trabalhador avulso ou equiparado ou similar, compreendendo também a omissão de informação na folha de pagamento, guia de recolhimento ou documento de informação exigidas pela lei previdenciária, em violação ao art. 225, inciso I e IV, do Decreto 3.048/1999.

Luiz Regis Prado chama atenção para a semelhança da conduta com a falsidade ideológica. A distinção se dá, porém, em função da exigência do delito previdenciário do resultado que se pretende alcançar, relativamente à supressão ou redução da contribuição previdenciária.⁴²⁵

Para Heloísa Estellita, esta conduta só terá relevância, a princípio, para o contexto de condutas praticadas no âmbito de empresas, excluindo, a princípio, a incidência no dispositivo por parte de empregadores domésticos, por ausência de prisão dessa categoria de empregados no tipo.⁴²⁶

Na hipótese do inciso II, a conduta prevista cuida de omissão de lançamento mensal nos títulos de contabilidade da empresa das quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços, levando à sonegação das contribuições devidas.⁴²⁷

⁴²⁵ PRADO, Luiz Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro. Vol. 3. Parte Especial: art.s250 a 359-A. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. p. 736.

⁴²⁶ Nesse sentido, a Lei 8212/1991 apresenta um conceito próprio para empresa: Art. 15. Considera-se: I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional; II - empregador doméstico - a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.

Parágrafo único. Equiparam-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual e a pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil, em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (Redação dada pela Lei nº 13.202, de 2015)

⁴²⁷ GOMES, Luiz Flávio. Crimes Previdenciários... op. cit., p. 94.

Por fim, no inciso III há omissão de receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas ou demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias, podendo ser verificada uma omissão total ou parcial.⁴²⁸

Com efeito, os três incisos, como já indicado, ilustram hipóteses de sonegação de contribuição social previdenciária por meio de condutas fraudulentas, que omitem ou deixam de lançar informações importantes. Concordamos com a parcela da doutrina que enxerga nesta hipótese de incriminação a imprescindibilidade do resultado para consumação do crime, por expressa exigência do tipo penal. Tal compreensão do fenômeno também parece se amoldar mais à concepção do valor da solidariedade social como bem jurídico protegido, pois são as contribuições previdenciárias que possibilitam as prestações devidas aos segurados e dependentes da Previdência Social, em outras palavras, a manutenção das relações de solidariedade ou dependência.

4.2.3 ILÍCITO PENAL E ILÍCITO ADMINISTRATIVO

O debate a respeito da relação entre o ilícito penal e os ilícitos relacionados a violações das demais normas jurídicas, especialmente do direito administrativo, conta com ampla investigação da doutrina. Cite-se, por exemplo, aquela elaborada por von Liszt na segunda metade do século XIX,⁴²⁹ ou mesmo algumas anteriores, de Feuerbach e Luden, como informa D'Ávila.⁴³⁰ A discussão foi retomada com vigor na segunda metade do século XX, por ocasião dos debates em torno da política criminal nas

⁴²⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. Parte Especial. Volume 5. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 461.

⁴²⁹ LISZT, Franz von. Tratado de Direito Penal Alemão. Tomo I. Rio de Janeiro: F. Briguiet & C. – Editores, 1899. p. 302 e ss. No mesmo sentido, a respeito do debate na Alemanha, COSTA, Helena Regina Lobo da. Proteção penal ambiental: viabilidade, efetividade, tutela por outros ramos do direito. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 168.

⁴³⁰ D'ÁVILA, Fábio Roberto. Direito penal e direito sancionador. Sobre a identidade do direito penal em tempos de indiferença. Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo, n. 60, 2006, p. 09-35. p. 4; Conforme assinala ainda Figueiredo Dias, inicialmente havia uma oposição entre “Ordem Jurídica” e “Administração”. Isso porque, neste momento, anterior à Revolução Francesa, a Administração, que dava subsídio a um Estado de Polícia Iluminista que se movimentava em uma série de questões, como interesses culturais, econômicos, políticos, etc. – sem seguir diretrizes legais, de modo que ainda não pertencem, propriamente, à ordem jurídica. Por isso, não havia ainda nenhuma questão envolvendo a relação entre Direito Penal e Direito Administrativo. Tudo se modifica com o advento do Estado de Direito formal, decorrente da Revolução Francesa, momento em que a atividade de polícia da Administração, como um direito penal administrativo, passa a se submeter à ordem jurídica, devendo então obedecer aos seus postulados, como o da legalidade. DIAS, Jorge de Figueiredo. Para uma dogmática do direito penal secundário. Um contributo para a reforma do direito penal econômico e social português. *Direito e Justiça*. V. 4, 1989, 7-57, 1989, p. 3.

sociedades pós-industriais, em que figura o complexo fenômeno que se condensou no termo *expansão do direito penal*, entre cujas características se costuma citar a acessoriedade administrativa no direito penal.⁴³¹

Esse processo convocou a dogmática penal a refletir sobre a relação entre o direito penal e o direito administrativo, e novamente se retomou o debate sobre a relação do ilícito penal e do ilícito administrativo, isto é, se constituem uma coisa só, se há entre eles diferença de grau ou, então, um contraste meramente qualitativo. Registre-se que nem todas as posições são possíveis de classificação em um único grupo. Aliás, a maioria dos autores apresenta uma formulação matizada, impondo um desafio para a exposição das correntes. Sem embargo disso, serão expostas as principais características dessas posições e, ao final, a posição deste trabalho.

A análise da relação entre o ilícito penal e o ilícito administrativo para este trabalho se justifica à medida em que, a partir das normas constitucionais, reconhece-se um fundamental valor vinculado às contribuições previdenciárias digno de tutela jurídica, qual seja, a solidariedade social. Conforme registra Regis Prado, o bem jurídico é o primeiro fundamento de ilicitude material, cuja identificação deve se dar sobretudo no texto constitucional, pois somente assim pode desempenhar uma função crítica,⁴³² inclusive em relação à proporcionalidade da resposta estatal para lidar com condutas que atentem contra si. É inegável que tal discussão engendra questões de política criminal, na medida em que diz respeito aos limites das possíveis escolhas do legislador para levar a efeito a tutela do interesse constitucional a ser protegido.

4.2.3.1 Teoria quantitativa

A teoria quantitativa do ilícito parte do pressuposto de que não existem diferenças materiais ou ontológicas entre o delito e a infração administrativa, razão pela qual qualquer diferenciação entre os ilícitos resumir-se-ia, no máximo, ao grau de ilicitude ou à distinções de natureza normativa.

⁴³¹ SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. *La Expansión del derecho penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales*. Madrid: Civitas, 2001.

⁴³² PRADO, Luiz Regis. *Bem Jurídico-Penal e Constituição*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 92.

Segundo Franz von Liszt, o crime e o delito civil compartilham todas as características, motivo pelo qual não seria oportuno persistir na tentativa de tentar encontrar uma tendência profunda e incompatível com a ideia de unidade do injusto,⁴³³ mesma razão pela qual para Welzel a distinção entre o ilícito penal e o administrativo obedeceria ao critério de maior ou menor quantidade de injusto no primeiro, o qual perderia intensidade conforme migrasse em direção ao segundo, ou seja, às infrações administrativas.⁴³⁴

No Brasil, Reale Júnior afirma que o Estado é detentor de um *jus puniendi* geral, que pode se expressar tanto a partir da criação de normas administrativas, quanto penais, e que a utilização de uma ou outra via tem razão de ser unicamente na escolha política guiada pela conveniência dos fins preventivos e retributivos, como comprovariam as despenalizações havidas na Itália e na França com transferência de condutas para o âmbito administrativo, demonstrando um direito punitivo que se mostra cada vez mais único.⁴³⁵

No mesmo sentido, Nelson Hungria entendia que a ilicitude jurídica, em sua essência, é uma só, não havendo diferença de natureza entre os ilícitos, mas somente de grau, isto é, de maior ou menor gravidade. Caberia somente ao legislador, com observância a critérios de conveniência e oportunidade, tendo como base os interesses do Estado e da sociedade, escolher se uma determinada conduta a que se quer sancionar receberia uma resposta penal ou administrativa.⁴³⁶

⁴³³ LISZT, Franz von. Tratado de Direito Penal Alemão... op. cit., p. 168.

⁴³⁴ SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. La Expansión del Derecho Penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales. 2. ed. Madrid: Civitas, 2001. p. 124.

⁴³⁵ REALE JÚNIOR, Miguel. Ilícito Administrativo e *jus puniendi* geral. In: PRADO, Luiz Regis. Direito (Coord.). Direito Penal Contemporâneo. Estudos em homenagem ao Professor José Cerezo Mir. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 93. Helena Regina Lobo da Costa rechaça essa posição, sob argumento de que a finalidade do reconhecimento de um único *jus puniendi* é a aplicação das mesmas garantias do direito e processo penal ao direito administrativo. Porém, o simples fato de o direito administrativo atingir direitos fundamentais de extrema importância, como o de propriedade, liberdade de exercício profissional, livre iniciativa econômica, etc., já o habilitam a dotar ou, mais que isso, deveriam conduzir, necessariamente, à adoção de garantias mais reforçadas para a imposição de sanções. Isso em decorrência das próprias disposições constitucionais e não por alguma semelhança com o direito penal. COSTA, Helens Regina Lobo. Direito Penal Econômico e Direito Administrativo Sancionador: *ne bis in idem* como medida de política sancionadora integrada. Tese de Livre-Docência. Direito, Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia. Universidade de São Paulo, São Paulo. p. 175-176.

⁴³⁶ “O ilícito administrativo é um minus em relação ao ilícito penal. Pretender justificar um descreme pela diversidade qualitativa ou essencial entre ambos, será persistir no que KUKULA justamente chama de “estéril especulação”, idêntica à demonstração da “quadratura do círculo”. Baldadas têm sido todas as tentativas doutrinárias em tal sentido.” HUNGRIA, Nelson. Ilícito Administrativo e Ilícito Penal. Revista de Direito Administrativo. Seleção histórica. Rio de Janeiro: Renovar, 1945.

De acordo com Muñoz Conde, as instâncias de controle, que buscam ensinar aos indivíduos como comportar-se e conviver em sociedade, apresentam graus de sanção diferenciados. Nesse quadro, o Direito penal seria um dos meios de controle e atuaria em último caso confirmando instâncias precedentes e mais eficazes, como aquelas representadas pela família, a escola, pela formação profissional, etc. Logo, a diferença aqui também é essencialmente de grau de ilicitude.⁴³⁷

Importante representante da teoria quantitativa na Espanha é Cerezo Mir, para quem o critério central que irá levar a uma solução penal ou administrativa por parte do Estado é, na verdade, o grau de desvalor ético-social e cultural da conduta. Tal critério, para o autor, deve ser levado em consideração pelo legislador ao lado das considerações de política criminal, atinentes à rapidez e eficácia da sanção.⁴³⁸

Há algumas posições que, embora possam ser consideradas, a princípio, integrantes da concepção quantitativa, apresentam algumas características específicas. É o caso da posição de Roxin, no sentido de que não haveria uma diferença qualitativa entre infração administrativa e delito, como defendem os autores que veem naquela uma mera desobediência ao Estado e neste uma violação aos bens jurídicos, o que marcaria uma diferença material entre ambos. Lembra o autor que infrações administrativas ou contravenções podem, sim, proteger bens jurídicos, como a vida ou a saúde. Por outro lado, há um momento em que a diferença passa a ser qualitativa, no caso das condutas mais graves que atinjam o núcleo de tutela do direito penal. Afirma o autor: não é “planteable castigar un asesinato, una toma de rehenes o un atraco a un banco sólo como contravenciones”.⁴³⁹

D’Ávila critica a posição de Roxin, afirmando que uma formulação mista de jaez quantitativo-qualitativo, cujos contornos buscam apenas fixar um espaço exclusivo do

⁴³⁷ “Por todo ello, se puede decir que el Derecho penal no es más que la parte visible, la más tétrica y terrible quizás, del «iceberg» que representan los diversos mecanismos de control del individuo en la sociedad. Pero no el único, ni el más importante. Verdaderamente, las normas penales por sí solas son insuficientes y paradójicamente demasiado débiles para mantener el sistema de valores sobre el que descansa una sociedad.”. MUÑOZ CONDE, Francisco. *Derecho Penal y Control Social*. Jerez: Fundación Universitaria de Jerez, 1985. p. 37. Em sentido semelhante, Durkheim: “Compreende-se o estigma quando não há outra pena, ou como complemento de uma pena material bastante fraca; caso contrário, ela é supérflua. Pode-se dizer que a sociedade só se socorre dos castigos legais quando os outros são insuficientes”. DURKHEIM, Émile. *Da Divisão do Trabalho Social*. 2. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 61.

⁴³⁸ MIR, José Cerezo. *Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo*. Apresentação feita na III Jornada de catedráticos y profesores agregados de Derecho penal, celebradas en la Universidad de Santiago de Compostela, de 28 a 30 de maio de 1975, p. 169.

⁴³⁹ ROXIN, Claus. *Derecho Penal. Parte General...* op. cit., p 73.

direito penal, acaba incorrendo no problema de ser, na verdade, uma teoria qualitativa. Além disso, o tal espaço de legitimidade do direito penal precisaria ser pensado em termos que limitem seu conteúdo de possibilidades, solução não apresentada pela teoria.⁴⁴⁰

Cretella Júnior também apresenta uma posição mista, observando que a mera diferença quantitativa entre ilícito penal e ilícito administrativo dará lugar a uma diferença qualitativa quando se exaurir na esfera do Poder Executivo, sendo, portanto, uma marca própria ontológica ou substancial.⁴⁴¹

Como explica D'Ávila, também é o entendimento de Mistch o de que os ilícitos administrativo e penal possuem as mesmas características, embora neste se apresentem de modo mais intenso, ou seja, com conteúdo de ilicitude e culpabilidade mais acentuados. No entanto, também seria possível ao direito administrativo a tutela de bens jurídicos, inclusive individuais, como ocorre por exemplo na regulamentação de trânsito, em que se protege a vida, a saúde e a propriedade. Nesse sentido, no âmbito administrativo, se verificaria um bem jurídico de menor valor, ou então uma ofensa mais branda, identificada com uma conduta de perigo abstrato, em vez de perigo concreto, ou de atos preparatórios, em vez de tentativa. Daí a razão de se utilizar a sanção pecuniária.⁴⁴²

Com efeito, a expansão do direito administrativo sancionador, uma ação do legislador devido à maior facilidade para imposição de sanções quando comparado aos critérios do Direito penal, dado o número reduzido de garantias, é um fenômeno que se verifica inclusive no Brasil, do qual são evidências os dispositivos introduzidos na legislação pela Lei 12.846/2013, também conhecida como Lei Anticorrupção, cujas sanções às pessoas jurídicas chegam a ser mais graves do que aquelas já previstas na Lei 9.605/1998, relativa aos Crimes Ambientais.⁴⁴³

⁴⁴⁰ D'ÁVILA, Fábio Roberto. Direito penal e direito sancionador. Sobre a identidade do direito penal em tempos de indiferença. Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo, n. 60 2006. p. 4-5.

⁴⁴¹ CRETELLA JUNIOR, José. Do Ilícito Administrativo. Revista Da Faculdade de Direito, Universidade De São Paulo, 68(1), 135-159, p. 143.

⁴⁴² D'ÁVILA, Fábio Roberto. Direito penal e direito sancionador... op. cit., p. 4.

⁴⁴³ BADARÓ, Tatiana Maria. As Fronteiras do Direito Penal e do Direito Administrativo Sancionador: um ensaio sobre os critérios de distinção entre crime e infração administrativa. In: BRODT, Luís Augusto Sanzo; SIQUEIRA, Flávia. (Org.). Limites ao Poder Punitivo: Diálogos na Ciência Penal Contemporânea. 1ªed.Belo Horizonte: D'Plácido Editora, 2016, v. , p. 73-101. p. 5.

Dá a razão de política criminal que informa parte dos autores que se filiam à teoria quantitativa, isto é, viabilizar a extensão das garantias próprias e tradicionalmente vinculadas ao Direito penal – como legalidade, tipicidade, presunção de inocência, licitude das provas, individualização da pena, etc –, também ao direito administrativo, como modo de impedir que sanções substancialmente mais graves que, por vezes, a pena criminal, sejam impostas com indevida facilidade.⁴⁴⁴

Outro mérito das teorias quantitativas, como nos lembra Badaró, é o de elaborar a questão da diferenciação entre crime e infração administrativa a partir de princípios fundamentais do Direito penal, como da intervenção mínima, subsidiariedade e fragmentariedade, reservando ao Direito penal a atuação nos casos de graves agressões aos bens jurídicos.⁴⁴⁵

No entanto, algumas críticas podem ser feitas a essa corrente, como a de que algumas condutas substancialmente danosas aos interesses coletivos podem ser sancionadas como infrações administrativas e outras, de lesões insignificantes, perseguidas criminalmente. No tocante às sanções, o direito administrativo sancionador possui penas bastante graves, como a demissão e a exoneração, além de multas que ultrapassam muito o limite da pena de multa da legislação penal, limitada a 360 dias-multa, que não pode ultrapassar cinco vezes o valor do salário mínimo vigente ao tempo do crime.⁴⁴⁶

4.2.3.2 Teoria qualitativa

⁴⁴⁴ REALE JÚNIOR, Miguel. P. 95; MIR, José Cerezo. Límites entre el Derecho penal y el Derecho Administrativo. Apresentação feita na III Jornada de catedráticos y profesores agregados de Derecho penal, celebradas en la Universidad de Santiago de Compostela, de 28 a 30 de maio de 1975, p. 162. Para um panorama na Espanha a respeito da concretização dessa pretensão, Laura Zuñiga Rodríguez: “Este argumento ha servido para, sobre todo a la doctrina administrativista, para propugnar la generalización de las garantías y de los principios de atribución del ámbito de la pretensión de principios o meramente doctrinal, pues en la práctica el legislador ha procedido a regular algunos ilícitos administrativos con sanciones más graves que las penales y la jurisprudencia también ha resuelto no aplicar los mismos principios en el ámbito administrativo sancionador. En la práctica, pues, se ha procedido a configurar dos sistemas sancionadores punitivos, uno el penal en el que rigen las garantías y principios clásicos – aunque con una cierta relativización, como ya se ha visto – y otro, el administrativo sancionador, en el que se relativizan algunos principios como el de culpabilidad, para sancionar a las personas jurídicas.” RODRÍGUEZ, Laura Zuñiga. Relaciones entre Derecho Penal y Derecho Administrativo Sancionador ¿hacia una “administrativización” del derecho penal o una “penalización” del derecho administrativo sancionador? Homenaje al dr. Marino Barbero Santos: “in memoriam” / coord. por Luis Alberto Arroyo Zapatero, Ignacio Berdugo Gómez de la Torre; Marino Barbero Santos (hom.), Vol. 1, 2001, ISBN 84-8427-139-0, págs. 1417-1444. p. 425-426.

⁴⁴⁵ BADARÓ, Tatiana. As fronteiras do Direito Penal... op. cit., p. 87.

⁴⁴⁶ BADARÓ, Tatiana.. As fronteiras do Direito Penal... op. cit. p. 87.

Não há como falar em teorias qualitativas sem passar, inicialmente, pela clássica elaboração de James Goldschmidt, para quem há entre o ilícito penal e o ilícito administrativo diferenças de natureza material ou ontológica.

Ao final do século XIX, o surgimento de um liberalismo social na Alemanha levou à expansão das atividades administrativas do Estado, inclusive aquelas de caráter sancionatório, alçando a questão da diferenciação dos ilícitos um lugar de crescente importância por parte da doutrina. Foi com o objetivo de impedir uma expansão desenfreada do Direito penal que Goldschmidt formulou sua teoria para pensar em possíveis limites conceituais.⁴⁴⁷

A proposta diferenciou o direito penal de um direito penal administrativo, também chamado de contravencional, sob o pressuposto de que o ilícito penal possuiria uma importância ético-social, ao contrário do ilícito administrativo, neutro do ponto de vista ético. Para o autor, ainda, a infração administrativa não seria uma ação contrária a um interesse juridicamente tutelado, como é o crime, mas uma falta de cooperação com a administração. Assim, o ilícito penal constituiria um *damnum emergens* e o ilícito administrativo um *lucrum cessans*.⁴⁴⁸

Em síntese, e nos termos expostos por Aftalión, as diferenças identificadas por Goldschmidt seriam as seguintes: a criminalização de uma conduta tem como fim a tutela de um valor justiça e a infração administrativa um valor de bem-estar público; o cometimento do delito atinge direitos subjetivos ou outros bens culturais juridicamente protegidos, enquanto a infração administrativa limita-se ao descumprimento do dever de obediência aos mandamentos emitidos com base nos interesses da Administração.⁴⁴⁹

Porém, conforme acertadamente sustenta Navarro Cardoso, o critério ético social de Goldschmidt não é compatível com o Estado Democrático de Direito, na medida em que não se permite a criminalização de meras imoralidades, como adultério, incesto e a

⁴⁴⁷ CAREZO MIR, José. Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo... op. cit., p. 161.

⁴⁴⁸ GOLDSCHMIDT, James. Derecho. Derecho penal e processo I. Problemas fundamentales del derecho. Barcelona: Marcial Pons, 2010. p.294.

⁴⁴⁹ AFTALIÓN, Enrique R. Derecho Penal Administrativo. Con colaboraciones de Laureano Landaburu, Julio Cueta Rúa, Carlos Jáuregui. Buenos Aires: Arayu, 1955. p.

prostituição.⁴⁵⁰ Ao contrário, o Estado Democrático deve viabilizar a convivência entre as diferentes visões de mundo.⁴⁵¹

Não fosse suficiente, a doutrina identificou ainda outras inconsistências nas formulações da teoria qualitativa, que se revelam também na constatação de que em vários delitos não se verifica o desvalor ético do qual falava Goldschmidt, o que pode ser verificado em alguns crimes econômicos, malgrado possa esse desvalor ético estar presente em algumas infrações administrativas.⁴⁵²

A dogmática penal portuguesa é majoritariamente adepta da teoria qualitativa. Nesse sentido, Figueiredo Dias têm buscado afirmar um critério de distinção qualitativo entre ilícito administrativo e penal, a partir do critério do desvalor ético-social da conduta. Para o autor português, uma análise das condutas – e não propriamente dos ilícitos, que já supõem a valoração legal – revelaria importante diferença ético-social das condutas sancionáveis nos âmbitos administrativo ou penal, sendo que neste haveria maior conteúdo de desvalor.⁴⁵³

No entanto, há autores que chamam atenção, acertadamente, para o fato de que nem a teoria quantitativa e nem a qualitativa são capazes de equacionar bem a questão. Nesse sentido, Silva Sanchez critica tanto a teoria qualitativa de base ética, quanto a quantitativa, por desprezarem outros aspectos que julga essenciais, como os critérios de imputação ou mesmo relativos às garantias penais e administrativas de imposição das sanções, que vão além da configuração do injusto. Portanto, sustenta que o decisivo é o critério teleológico, ou seja, as finalidades buscadas pelo direito penal e pelo direito administrativo. Enquanto o primeiro buscaria proteger bens jurídicos concretos, a pretensão do segundo seria apenas ordenar setores de atividade, razão pela qual não lhe se aplicariam critérios de lesividade ou perigo concreto.⁴⁵⁴

A despeito da posição de Silva Sánchez, a doutrina contemporânea afirma que o direito administrativo também protege bens jurídicos fundamentais. Nesse sentido, é a

⁴⁵⁰ A respeito da decisão do Tribunal Europeu de Direitos Humanos sobre o incesto: ZORZI, Leonardo Mendes. O Bem Jurídico como Proteção do Direito Humano à Liberdade. *In*: Direito Penal e Direitos Humanos. (ORG) GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. Belo Horizonte: D'Plácido, 2021. p. 137-156.

⁴⁵¹ CARDOSO, Fernando Navarro. *Infracción Administrativa y Delito*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 72.

⁴⁵² BADARÓ, Tatiana. As fronteiras do Direito Penal... op. cit. p. 91.

⁴⁵³ DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal. Parte Geral...* op. cit., p. 161-162.

⁴⁵⁴ SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María Silva. *La Expansión del Derecho Penal...* op. cit., p. 125.

posição de Reale Júnior, ao sustentar que pela via administrativa não se protege somente o interesse da administração pública ou obediência a ela, mas a própria existência social.⁴⁵⁵ De igual modo, Costa relembra que é até recomendável que o direito administrativo tutele bens jurídicos, o que reafirmaria o caráter de *ultima ratio* do Direito penal, impedindo que seja utilizado na hipótese de a tutela administrativa se mostrar mais eficaz. Além disso, lembra que existe um espaço de sobreposição entre o penal e o administrativo em determinadas ocasiões, afastando a afirmação de que o direito penal persegue fins necessariamente diferentes do direito administrativo.⁴⁵⁶

De acordo com Navarro Cardoso, os princípios da intervenção mínima e da proteção exclusiva de bens jurídicos são compartilhados por todo o campo do direito repressivo. Portanto, ele argumenta que tanto o direito penal, quanto o direito administrativo, são delimitados pelos seguintes critérios: a referência à realidade social, a avaliação da gravidade social da violação, o respaldo constitucional e a orientação voltada ao indivíduo. Compreende o autor, porém, que o direito administrativo está limitado à tutela de interesses supraindividuais. Já o direito penal tutelaria também interesses individuais.⁴⁵⁷

Fábio D'Ávila, porém, sustenta que só um conceito muito amplo de bem jurídico pode fundamentar a posição de que todas as infrações administrativas constituem ofensas a bens jurídicos, razão pela qual questiona a afirmação de Roxin de que a infração administrativa de estacionar irregularmente protegeria o bem jurídico “livre comércio e movimentação”, ao considerar que o valor indicado por Roxin está muito distante da conduta proibida pela norma administrativa, que não visa a proteger um bem jurídico, mas a “promover o ideal em termos de circulação de veículos e organização viária”.⁴⁵⁸

Para Mir Puig, ainda que se admita a existência de bem jurídico no direito administrativo sancionador, não se deve entender que significa a mesma coisa que para o Direito penal, advogando uma autonomia valorativa no Direito penal. A partir de uma formulação que opõe a categoria de bem jurídico à de bem jurídico-penal, sustenta que

⁴⁵⁵ JÚNIOR, Miguel Reale. Direito penal contemporâneo. In: PRADO, Luiz Regis. (coord.). Estudos em homenagem ao Professor José Cerezo Mir. p. 95.

⁴⁵⁶ COSTA, Helena Regina Lobo. Direito Penal Econômico... op. cit., p. 147.

⁴⁵⁷ CARDOSO, Fernando Navarro. Infracción Administrativa y Delito. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 73.

⁴⁵⁸ D'ÁVILA, Fábio Roberto. Direito penal e direito sancionador... op. cit., p. 4.

neste é preciso a presença de duas circunstâncias: suficiente importância social e necessidade de proteção pelo Direito penal.⁴⁵⁹

Conforme ensina Zuñiga Rodríguez, a consideração de propostas que envolvem diferenças qualitativas ou quantitativas não é suficiente para chegar a uma conclusão, uma vez que se está a tratar com um tema complexo de política criminal. Portanto, é necessário ainda levar em consideração outros critérios, como as garantias aplicáveis às sanções, os princípios de imputação, a especialidade e a complexidade da matéria, que exigem uma regulamentação detalhada. Deve-se considerar, ademais, o objetivo preventivo na escolha entre uma ou outra abordagem, bem como o tipo de sanção aplicável àqueles a quem se destina a norma de conduta. Embora seja uma questão de política criminal, a autora ressalta a necessidade de respeitar os princípios gerais de subsidiariedade e proporcionalidade na intervenção.⁴⁶⁰

Por fim, Lobo da Costa apresenta acertado entendimento no sentido de que as classificações habituais que se pautam nos parâmetros quantitativos ou qualitativos são, em verdade, inúteis, pois não constituem parâmetros que auxiliam na resolução de qualquer dos problemas que se colocam nesta discussão. Por isso, concorda com a maior parte da doutrina no sentido de que não é possível encontrar uma diferença ontológica entre ilícito administrativo e ilícito penal, mas somente diferenças normativas. Isso não significa, porém, que não haja diferenças importantes entre eles. De acordo com a autora, é preciso levar em conta características como o fato de a criminalização de condutas penais exigir um número maior de requisitos, como a afetação do bem jurídico-penal como limite à criminalização; o respeito aos princípios de subsidiariedade e fragmentariedade do Direito penal, bem como às regras de proporcionalidade e legalidade, etc.⁴⁶¹

Já na criação dos ilícitos administrativos, o que se leva em conta são quesitos como legalidade e proporcionalidade. Além disso, os ilícitos criminais seriam objeto de análise pelos órgãos do sistema de justiça criminal (polícia, ministério público, judiciário e sistema prisional), enquanto os ilícitos administrativos seriam estariam submetidos à apreciação dos órgãos da Administração Pública, estando sujeitos a

⁴⁵⁹ MIR PUIG, Santiago. *Función de la Pena y Teoría del Delito en el Estado Social y Democrático de Derecho*. 2. ed. Barcelona: Casa Editorial, 1982. p. 52.

⁴⁶⁰ RODRÍGUEZ, Laura Zuñiga. *Relaciones entre Derecho Penal y Derecho Administrativo Sancionador...* op. cit., p. 1427.

⁴⁶¹ COSTA, Helena Regina Lobo da. *Direito Penal Econômico e Direito Administrativo...* op. cit., p. 146.

controle judicial. Além disso, há a questão da estigmatização que decorre do sistema de justiça criminal, além das garantias do processo.⁴⁶²

Importante mencionar ainda que Estellita, afirmando que somente seria possível diferenciar o ilícito penal do ilícito administrativo em razão da sanção, chama atenção para o teor do art. 1º da Lei 3.914/1941, que define o que é crime, como sendo “a infração penal a que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa.” Ou seja, para diferenciar um ilícito do outro, seria necessário verificar a sanção a ele vinculada.⁴⁶³

De fato, não parece mesmo ser possível encontrar entre os ilícitos administrativos e penais uma diferença ontológica, inclusive diante da possibilidade de que ambos tutelem bens jurídicos, que podem inclusive ser identificados a partir do texto constitucional, de modo que as diferenças se limitam à esfera normativa. Contudo, isso não pode significar ignorar, como afirma Lobo da Costa, a existência de outros aspectos relevantes que circundam cada modalidade de infração, como o maior número de requisitos indispensáveis à criminalização.

4.2.4 POSSIBILIDADE DE UM SISTEMA DE SANCIONAMENTO INTEGRADO

Não é de hoje que a doutrina se ocupa da discussão a respeito das diferenças entre o ilícito administrativo tributário e o ilícito penal tributário, procurando traçar os limites em que deve operar cada um dos ramos do direito. É nesse contexto que se desenvolveram os debates sobre as diferenças entre elisão, evasão e fraude fiscal, que no Direito penal possuem absoluta importância, na medida em que auxilia na determinação de quando ocorre a intervenção penal.⁴⁶⁴

Nesse contexto, a elisão fiscal refere-se à conduta do contribuinte de utilizar-se de instrumentos legais que lhe permitam estruturar sua atividade de modo a não pagar mais tributos do que está obrigado, esquivando-se, assim, da ocorrência de fatos geradores mais onerosos.⁴⁶⁵ Trata-se de uma conduta lícita que realiza, de forma extremada, o princípio da legalidade, prestigiando a liberdade do cidadão diante do

⁴⁶² COSTA, Helena Regina Lobo da. *Direito Penal Econômico e Direito Administrativo...* op. cit. p. 146.

⁴⁶³ ESTELLITA, Heloísa. *Sanções Penais Tributárias*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord) *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 329.

⁴⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 35.

⁴⁶⁵ RUIVO, Marcelo Almeida. *Os Crimes de Sonegação Fiscal...* op. cit., p. 67.

Estado, uma vez que ninguém está obrigado a recolher nenhum valor que não decorra unicamente de imposição legal.⁴⁶⁶ Um exemplo de uma conduta elisiva é o de advogados que estabelecem uma sociedade para evitar alíquota mais elevada de imposto de renda de pessoa física e utilizar, por meio da empresa, regime menos oneroso de tributação. Como se trata de conduta é lícita, não haverá qualquer tipo de sanção jurídica.⁴⁶⁷

Por outro lado, a evasão fiscal corresponde à conduta de evadir, isto é, iludir, sofismar, fugir às ocultas.⁴⁶⁸ Aqui, o contribuinte, para obter redução da carga tributária, lança mão de um comportamento ilícito, clandestino, que pode consistir em interpretar equivocadamente a lei ou aplicá-la de forma ou em tempo indevido,⁴⁶⁹ recolhendo o tributo a menos ou deixando de recolhê-lo,⁴⁷⁰ de modo a burlar, assim, as obrigações tributárias. O termo evasão carrega aqui o mesmo significado de escapada clandestina, a exemplo de outras infrações, como evasão do condenado da prisão (arts. 113 e 352 do CP), evasão de divisas (art. 22 da Lei 7.492/86). A evasão é reprovada pelo ordenamento jurídico por meio da cominação de sanção legal, que em regra são sanções objetivas que recaem prioritariamente sobre o patrimônio do infrator, e podem atingir seus bens empresariais ou particulares, atividade industrial, comercial ou profissional, ou restringir seus direitos.⁴⁷¹ A conduta que configura evasão, porém, ainda não pode ser considerada um ilícito penal, a menos que contenha ainda outros elementos, como a fraude.⁴⁷²

Já a fraude fiscal ilustra o resultado da conduta penalmente relevante que ofende bens jurídicos tutelados pela lei penal tributária. Para que esteja configurada essa hipótese, não basta a mera existência da infração tributária, mas de dano ou perigo a valores reconhecidos e protegidos pelo Direito penal, razão pela qual são condutas cuja sanção é de natureza penal, ou seja, privativa de liberdade, a exemplo dos arts. 337-A,

⁴⁶⁶ EISELE, Andreas. Crimes Contra a Ordem Tributária..., op. cit., p. 17.

⁴⁶⁷ COELHO, Sacha Calmon. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 334. Ver também: GRECO, Marco Aurélio. Elisão Tributária e seu Contexto. Precedentes Históricos. Esboço da História do Tratamento da Elisão Fiscal. In: Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001. Brasília: ESAF, 2002 p. 18.

⁴⁶⁸ RUIVO, Marcelo Almeida. Os Crimes de Sonegação Fiscal... op. cit. p. 67.

⁴⁶⁹ EISELE, Andreas. Crimes Contra a Ordem Tributária... op. cit. p. 17.

⁴⁷⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Infrações Tributárias e suas Sanções. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982. p. 26

⁴⁷¹ COSTA JR, Paulo José; DENARI, Zelmo. Infrações Tributárias e Delitos Fiscais. São Paulo: Saraiva: 1995. p. 50; DECOMAIN, Pedro Roberto. Crimes Contra a Ordem Tributária. 3. ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1997. p. 24-26.

⁴⁷² ESTELLITA, Heloísa. Sanções Penais Tributárias... op. cit., p. 328.

do Código Penal, e 1º e 2º, inc. II, da Lei 8.137/90. A fraude fiscal pressupõe a evasão fiscal, mas nem toda evasão fiscal retrata uma fraude. A fraude fiscal indica a presença de determinadas condições de especial relevância que autorizam a utilização do direito penal para a proteção de determinados bens jurídicos.⁴⁷³

Com efeito, a constatação do valor constitucional da solidariedade social como bem jurídico a ser tutelado pelo ordenamento jurídico projeta efeitos necessários sobre a conformação das normas infraconstitucionais. Isso porque, partindo-se de um critério predominantemente quantitativo do ilícito, a identificação de um mesmo objeto jurídico de tutela do direito penal e do direito tributário/previdenciário, a partir do texto constitucional, significa dizer, em outras palavras, que esse será um núcleo comum necessário da antijuridicidade correspondente às infrações, o que impõe a necessidade da construção de um sistema integrado de sancionamento, com vistas, sobretudo, a atender a critérios de proporcionalidade e de *ne bis in idem*.

Tais critérios podem ser aplicados inclusive para pensar a medida das sanções previstas na legislação penal entre os delitos previdenciários. Nesse sentido, a figura do art. 337-A, ao estabelecer uma sanção de 2 a 5 anos e multa para a conduta de sonegação de contribuição previdenciária, que pressupõe a prática de fraude, parece retratar, com base no gradiente de gravidade que vai da elisão à fraude, o modo mais grave de ataque ao bem jurídico. Porém, comparando-se essa espécie de delito com aquela do art. 168-A, em que não há a necessidade de fraude para consumação do crime, mas apenas de não repasse de contribuições recolhidas, e cuja pena fixada pelo legislador é a mesma, 2 a 5 anos e multa, parece indicar violação da proporcionalidade da resposta estatal, diante de condutas que possuem graus diversos de ilicitude.⁴⁷⁴

Portanto, a identificação de um bem jurídico a partir do texto constitucional, enquanto núcleo essencial de ilicitude comum do direito tributário e penal, tem o potencial de viabilizar não apenas a efetivação do *ne bis in idem*, mas também o de oferecer parâmetros para a proporcionalidade das sanções no âmbito penal, pensados em um sistema de sancionamento integrado.

⁴⁷³ RUIVO, Marcelo Almeida. Os Crimes de Sonegação Fiscal... op. cit., p. 67.

⁴⁷⁴ Veja-se, nesse sentido, ESTELLITA, Heloísa. Crimes Previdenciários...op. cit., p. 22.

CONCLUSÕES

1. À noção clássica de Estado fiscal, identificada com o ente que deixa a realização da atividade econômica para a sociedade civil e se limita à obtenção de receitas para financiar suas atividades burocráticas, corresponde o paradigma positivista segundo o qual o tributo se justifica a partir de uma estrita ideia de legalidade, como modo de impor limites ao poder estatal de tributar. Em tal contexto, proliferou a doutrina do Direito tributário mais preocupada com as limitações do poder estatal de tributar e, assim, com o estudo da linguagem da lei.
2. No entanto, a noção clássica de Estado fiscal foi relativizada a partir do surgimento da Constituição Federal de 1988, que adotou um Estado Social e Democrático de Direito como paradigma comprometido com a realização de determinados direitos e garantias fundamentais, bem assim com metas de justiça social. Expressão disso é a previsão do art. 3º da Constituição federal, que determina a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. A edificação dessas novas bases fundamentais repercute, por conseguinte, por toda a legislação, imprimindo-lhe novos contornos. Nesse sentido, a criação da Seguridade Social, da qual faz parte a Previdência Social, é expressão genuína da construção de sistemas que materializam a consecução da solidariedade social.
3. Além de um aspecto constitucional da solidariedade, e, portanto, normativo, é possível falar também da solidariedade como uma marca característica das sociedades com alto nível de especialização, com base na sociologia clássica. Diferentemente das sociedades de tipo primitivo, a configuração atual é marcada pelo intenso nível de especialização, o que torna os indivíduos mais solidários e dependentes uns dos outros.
4. Nesse contexto, a tributação, da qual fazem parte as contribuições previdenciárias por expressa determinação legal, tem sua legitimidade condicionada ao valor da solidariedade social. Isso porque o tributo não se destina mais unicamente a servir de meio para obtenção de receitas pelo Estado, sendo, muito além disso e principalmente, um importante instrumento na realização dos objetivos da República, como a consecução de uma sociedade justa e solidária. Ou seja, o tributo não é um fim em si mesmo, mas instrumento da busca de metas constitucionalmente definidas. Esse

aspecto aparece com maior relevo no caso das contribuições previdenciárias, espécie *sui generis* de tributo que se destina exclusivamente ao financiamento da Previdência Social, em um sistema compulsório de financiamento pautado pelo princípio da capacidade contributiva que tem como objetivo prestar assistência aos segurados e dependentes da Previdência Social em situações de necessidade.

5. Tais conclusões levam, necessariamente, a que se investigue em que medida o valor constitucional da solidariedade se projeta no campo dos crimes previdenciários, o que requer a aproximação às categorias próprias do Direito penal que definem os critérios de criminalização, em especial a de bem jurídico.

6. O conceito constitucional de bem jurídico como fundamento de legitimidade ou limite da criminalização ainda se mostra importante, à medida em que impõe algum limite na criação e interpretação da legislação penal, preservando a liberdade individual contra intervenções arbitrárias do Estado. Mostra-se imprescindível admitir-se, por meio do Direito penal, a tutela de bens jurídicos coletivos ou supraindividuais, os quais ganham especial importância na contemporaneidade.

7. No tocante aos bens jurídicos indicados pela doutrina como objeto de tutela pelo Direito penal, é possível reuni-los em pelo menos duas correntes. Uma de cariz patrimonialista, em que se identifica o patrimônio como objeto jurídico de tutela, e outra de caráter funcionalista, em que as funções dos tributos são indicadas como o real e adequado objeto de tutela. Há, ainda, uma terceira corrente, que apresenta propostas mais diversificadas, na qual se inclui a Seguridade Social ou a Previdência Social. São várias as críticas feitas pela doutrina a tais correntes.

8. A primeira corrente, relativa ao patrimônio público, estatal ou da Previdência/Seguridade, é criticada porque (i) o Estado é titular somente de um direito de crédito, não havendo patrimônio afetado, (ii) outras figuras típicas poderiam dar conta da tutela pretendida, como o estelionato ou mesmo a apropriação indébita, (iii) há importante diferença de grau de sanção entre os delitos contra o patrimônio e os tributários, inclusive os previdenciários, respectivamente, de 1 a 4 anos e de 2 a 5 anos, indicando maior conteúdo de injusto nestes que vai além do patrimônio.

9. À segunda corrente, relativa à arrecadação tributária, ou à Fazenda Pública, ou aos interesses patrimoniais da Previdência/Seguridade, afirma-se que não explica (i) o motivo de somente a esfera tributária merecer proteção penal, regra não aplicável a

outras áreas tão importantes quanto, (ii) o fato de nem toda pretensão arrecadatária ou interesse patrimonial ser devido, (iii) que a arrecadação tributária ou previdenciária se trata de uma função administrativa.

10. A corrente da função tributária, segundo a qual o tributo cumpre funções de sobrevivência do sistema democrático ou concretiza metas do texto constitucional, (i) consistiria numa proposta muito vaga e sem parâmetros para ferir lesão ou perigo, (ii) cujas características não estão contidas nos tipos objetivo e subjetivos dos delitos, (iii) sendo mais *ratio legis* do que bem jurídico.

11. A corrente relativa à ordem tributária, como conjunto de normas alusivas ao estabelecimento e cobrança de tributos, (i) seria um conceito muito amplo que impediria o cumprimento das funções de limitação exigidas de um bem jurídico, (ii) inapto porque a própria legislação tributária disporia de instrumentos para tutela da ordem tributária, (iii) e não explicaria o motivo de outras “ordens legais” não disporem de semelhante auxílio, como o direito civil, etc.

12. A corrente relativa à ordem econômica, como regulação jurídica do intervencionismo estatal, (i) apresentaria elevada abstração, (ii) sem que se pudesse saber no que consistiria a ordem econômica, (iii) e confundiria princípios que dizem respeito à constituição econômica com bem jurídico.

13. A corrente relativa aos deveres de colaboração, verdade e transparência, como comportamento desleal, (i) confundiria bem jurídico com a norma que lhe dá suporte, (ii) e apresentaria risco de se identificar o bem jurídico com a lesão de um dever, desmaterializá-lo e retirar seu potencial crítico, marca de regimes autoritários.

14. A corrente alusiva à função social dos tributos, como realização das funções sociais reconhecidas aos tributos, (i) apreenderia apenas reflexos de proteção inerentes ao tipo penal, (ii) e apenas a reiterada e intensa inadimplência seria capaz de comprometê-la. A corrente relativa à Seguridade Social/Previdência Social pode ser destinatária de críticas porque, sobretudo, tratar-se-ia de um seguro, isto é, uma função administrativa.

15. A partir das propostas existentes de bens jurídico-penais tributários e das críticas enumeradas pela doutrina, busca-se apresentar alguns aspectos centrais para a formulação de um conceito crítico de bem jurídico identificado com o valor

constitucional da solidariedade social, a ser tutelado pelos delitos previdenciários. Pode-se mencionar o objetivo constitucional de construção de uma sociedade solidária previsto no art. 3º da Constituição; a opção do constituinte por um Estado Social e Democrático de Direito, pautado na concretização da justiça material; a centralidade que as contribuições previdenciárias ocupam nesse desenho institucional, com especial destaque para a solidariedade intergeracional entre trabalhadores ativos e inativos, além do pagamento de benefícios nos casos de doença, acidente de trabalho, nascimento de filho, etc. Logo, o não repasse de contribuições recolhidas ou a sonegação de contribuições previdenciárias não determinam apenas uma ofensa patrimonial, mas violam o próprio valor constitucional da solidariedade. Diante disso, são possíveis algumas conclusões.

16. A o valor constitucional da solidariedade social não se confunde com um mero valor ético-social ou com um sentimento, à medida que encontra não só exposto abrigo constitucional, mas também comando normativo que determina, ao Estado e à sociedade, sua concretização como aspecto jurídico-normativo de justiça material. Razão pela qual não se trata de mera tutela penal de sentimentos ou valores éticos.

17. Além disso, pode-se afirmar que o valor constitucional da solidariedade não constitui um falso bem jurídico coletivo, pois sobrevive a alguns critérios decisivos de aferição dessa condição formulados pela doutrina.

18. O valor constitucional da solidariedade social, como bem jurídico dos delitos previdenciários, pode desempenhar a função de sistematizar a localização dos delitos no corpo do Código Penal, em benefício de um sistema de código.

19. No tocante à possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, não se mostram adequadas as atuais leis sobre a questão quando se considera o valor da solidariedade social como bem jurídico tutelado. Isso porque, por não se tratar de um bem patrimonial, o pagamento de valores não tem a capacidade de anular totalmente a afetação causada pela conduta. Por isso, sugere-se o aprimoramento do instituto da denúncia espontânea, solução que, ao mesmo tempo, é mais harmônica com o bem jurídico indicado e dificulta a utilização do direito penal como instrumento auxiliar de reforço da arrecadação.

20. No tocante às implicações dogmáticas, sustenta-se que as condutas previstas nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal consubstanciam crimes de perigo abstrato, cuja

lesão ao bem jurídico só pode se dar mediante condutas de acumulação. No entanto, a legitimidade da criminalização, nesses casos, pressupõe o embasamento em dados empíricos que permitam estimar o potencial de multiplicação das condutas e a quantidade de condutas necessárias para lesar o bem jurídico, de cujo ônus, porém, o Estado não se desincumbiu. Sequer há dados atualizados que permitam realizar um diagnóstico seguro do impacto da criminalização na proteção do bem jurídico. Essas circunstâncias abalam significativamente a pretensa legitimidade das criminalizações, pois não é possível saber se e em que medida os fins pretendidos com a criminalização foram ou serão alcançados.

21. O valor constitucional da solidariedade social apresenta relevante papel na interpretação dos crimes previdenciários objeto deste trabalho, especialmente no tocante à natureza jurídica do delito previsto no art. 168-A, do Código Penal, concluindo-se não ser possível estabelecer um paralelo com a clássica apropriação indébita, diante do caráter subsidiário e, portanto, não determinante do patrimônio como objeto de tutela.

22. Por fim, pensar em um bem jurídico dos delitos previdenciários a partir da Constituição Federal, enquanto núcleo de ilicitude comum das infrações previdenciárias e dos crimes previdenciários, tem o potencial de evitar o *bis in idem*, além de lançar as bases para pensar a proporcionalidade das penalidades que as duas áreas do ordenamento jurídico podem impor às condutas infracionais, num sistema sancionador integrado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, Thadeu José Piragibe. O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012.

AFTALIÓN, Enrique R. Derecho Penal Administrativo. Con colaboraciones de Laureano Landaburu, Julio Cueta Rúa, Carlos Jáuregui. Buenos Aires: Arayu, 1955.

AIRES, Leandro Antonio. Aspectos do bem jurídico ofendido nos crimes tributários. Orientador: Prof. Dr. René Ariel Dotti. 2010. Dissertação (Mestrado) – Direito, UFPR, Curitiba.

AMADO, Frederico. Direito Previdenciário. 9. ed. Salvador: JusPodivm, 2018.

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

ARON, Raymond. As Etapas do Pensamento Sociológico. E. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

ARROYO, Luis. Delitos contra la Hacienda Publica en matéria de subvenciones. Madrid: Ministerio de Justicia, 1987.

ARRUDA, Geraldo Clésio. Revista Brasileira de Sociologia do Direito, v. 5, n. 2, mai./ago. 2018.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

BADARÓ, Tatiana. Bem Jurídico-Penal Supraindividual. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.

BADARÓ, Tatiana. As Fronteiras do Direito Penal e do Direito Administrativo Sancionador: um ensaio sobre os critérios de distinção entre crime e infração administrativa. In: BRODT, Luís Augusto Sanzo; SIQUEIRA, Flávia. (Org.). Limites ao Poder Punitivo: Diálogos na Ciência Penal Contemporânea. 1ªed. Belo Horizonte: D'Plácido Editora, 2016.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. Direito Tributário Brasileiro. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Crimes Federais. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. O Crime de Omissão no Recolhimento de Contribuições Sociais Arrecadadas: Lei n. 8212-91. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001

- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.
- BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. Bem Jurídico-penal. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- BIRNBAUM, Johann Michael Franz. Sobre la Necesidad de una Lesión de Derecho para el Concepto de Delito. Buenos Aires: B de F, 2010.
- BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BITENCOURT, César Roberto. Tratado de Direito Penal. Parte Especial 2. Dos crimes contra a pessoa. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. Parte Especial. Volume 3. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. Parte Especial. Volume 5. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.
- BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Crimes de perigo abstrato. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.
- BRASIL. Decreto-Lei 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 31 dez.
- BRASIL. Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Diário Oficial República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 7 mai. 1999
- BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui o Plano de Custeio, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 25 jul. 1991.
- BRICOLA, Franco. Teoría General del Delito. Buenos Aires: B de F, 2012.
- BUNGE, Mario. Filosofía política. Solidaridad, cooperación y democracia integral. Gedisa: Baercelona, 2009.
- BUSATO, Paulo César. Direito Penal. Parte Especial 1. Artigo 121 ao artigo 234 do Código Penal. São Paulo: Atlas, 2014.
- GOMES, Luiz Flávio; BORSIO, Marcelo Fernando. Crimes previdenciários. 2. Ed. São Paulo: Revista Editora dos Tribunais, 2014.

CAMARGO, Beatriz Corrêa; SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. Autodenúncia ao invés de pagamento do tributo como condição para extinção da punibilidade nos crimes tributários. Análise a partir do bem jurídico protegido. *Jornal de Ciências Criminais*, v.1, 2018.

CAMPOS, Flávio Vilela. *Estudo Comparado sobre a Extinção da Punibilidade e Elementos Fundamentais dos Crimes Tributários*. São Paulo: Quartier Latin, 2020.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARDOSO, Fernando Navarro. *Infracción Administrativa y Delito*. Madrid: Marcial Pons, 2001.

CARVALHO, Aurora Tomazini. *Direito Penal Tributário, (uma análise lógica, semântica e jurisprudencial)* São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASAGRANDE, Daniel Alberto. *Crimes Contra a Seguridade Social: apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária*. São Paulo: Editora Verbatim, 2010.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira; LAZZARI, João Batista. *Manual de Direito Previdenciário*. 20. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

CEREZO MIR, José. *Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo*. Apresentação feita na III Jornada de catedráticos y profesores agregados de Derecho penal, celebradas en la Universidad de Santiago de Compostela, de 28 a 30 de maio de 1975,

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

CONTIPELLI, Ernani. *Solidariedade Social Tributária*. Coimbra: Amedina, 2010.

COSTA, Claudio. *Crimes de sonegação fiscal*. Rio de Janeiro: Revan, 2003.

COSTA, Helena Regina Lobo da. *Proteção penal ambiental: viabilidade, efetividade, tutela por outros ramos do direito*. São Paulo: Saraiva, 2010.

COSTA, Helens Regina Lobo. *Direito Penal Econômico e Direito Administrativo Sancionador: ne bis in idem como medida de política sancionadora integrada*. Tese de Livre-Docência. Direito, Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia. Universidade de São Paulo, São Paulo.

COSTA, Victor Cezar Rodrigues. *Crimes Omissivos Impróprios: tipo e imputação objetiva*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.

CRETELLA JUNIOR, José. Do Ilícito Administrativo. Revista Da Faculdade de Direito, Universidade De São Paulo, 68(1), 135-159.

CUEVA, Lorenzo Morillas. Delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social. In: ROSAL, Manuel Cobo del. Curso de Derecho Penal Español. Parte Especial, v. I, Madrid: Marcial Pons, 1996.

D'ÁVILA, Fábio Roberto. Direito penal e direito sancionador. Sobre a identidade do direito penal em tempos de indiferença. Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo, n. 60, 2006, p. 09-35.

DECOMAIN, Pedro Roberto. Crimes Contra a Ordem Tributária. 3. ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1997.

DIAS, Augusto Silva. "What if everybody did it?": sobre a (in)capacidade de ressonância do Direito Penal à figura da acumulação. Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Lisboa, ano 13, n. 3, p. 303-346, jul-set. 2003.

DIAS, Fábio Freitas. Direito penal de intervenção mínima e a noção de bem jurídico aplicada às infrações tributárias: Uma análise á luz da concepção de Estado social e democrático de direito. In: D'AVILA, Fabio Roberto; SOUZA, Paulo Vinicius Sporleder de (Coord.) Direito Penal Secundário. Coimbra: Coimbra Editora; São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

DIAS, Jorge de Figueiredo. Direito Penal. Parte Geral. Tomo I. 1. Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

DIAS, Jorge de Figueiredo. Para uma dogmática do direito penal secundário. Um contributo para a reforma do direito penal econômico e social português. Direito e Justiça. V. 4, 1989, 7-57, 1989.

DOTTI, René Ariel. Proposta para uma nova consolidação das leis penais. Revista de Direito da Universidade Federal do Paraná.

DURKHEIM, Émile. Da Divisão do Trabalho Social. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

EISELE, Andreas. Apropriação Indébita e Ilícito Penal Tributário. São Paulo: Dialética, 2001.

EISELE, Andreas. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Dialética, 1998.

ESTEFAM, André. Direito Penal 2. Parte Especial. São Paulo: Saraiva, 2010.

EZCURRA, Alicia Villar. EL valor de la compasión en la modernidade. In: Pensar la solidaridad. Madrid: Comillas, 2004.

FACHIN, Luiz Edson. Estatuto Jurídico do Patrimônio Mínimo. À Luz do novo Código Civil e da Constituição. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

FALAVIGNO, Chiavelli Facenda. A deslegalização do direito penal. Leis penais em branco e demais formas de assessoriedade administrativa no ordenamento punitivo brasileiro. Florianópolis: Emais Academia, 2020.

FARIA COSTA, José Francisco. O Perigo em Direito Penal. Coimbra: Coimbra Editora, 1992.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. Normas Constitucionais Programáticas. Normatividade, Operatividade e Efetividade. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

FONSECA, Reynaldo Soares. O Princípio Constitucional da Fraternidade: Seu resgate no sistema de justiça. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019.

FRANCO, Alberto Silva. Código Penal e sua Interpretação Jurisprudencial. 7. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

FREIRE, Alyson Thiago Fernandes. Emile Durkheim e a Crítica ao Capitalismo em Da Divisão do Trabalho Social. Mediações, v. 24, n. 2, p. 154-178, 2019.

GALVÃO, Fernando. Direito Penal Tributário. Imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015.

GIULIANI, Emília. Merlini. A função crítica do bem jurídico supraindividual frente à intervenção penal. In: Revista Justiça e Sistema Criminal, v. 6, n. 11, p. 101-120, jul./dez. 2014.

GODOI, Marciano Seabra. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (org). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005.

GOMES, Luiz Flávio; BORSIO, Marcelo Fernando. Crimes Previdenciários São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. O Princípio da Proporcionalidade no Direito Penal. São Paulo: Revista Editora dos Tribunais, 2003.

GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. Teoria Geral da Parte Especial do Direito Penal. São Paulo: Atlas, 2014.

GRECO, Luís. Existem critérios para a postulação de bens jurídicos coletivos? ADPE 2. 2012.

GRECO, Luís. "Princípio da ofensividade" e crimes de perigo abstrato. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais, n. 49, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

GRECO, Marco Aurelio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (org). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005.

GOLDSCHMIDT, James. Derecho. Derecho penal e processo I. Problemas fundamentales del derecho. Barcelona: Marcial Pons, 2010.

GUNTHER, Kaus. De la vulneración de un derecho a la infracción de un deber. ¿Un «cambio de paradigma» en el Derecho penal? In: La insostenible situación del Derecho penal. Granada: Comares, 2000.

HASSEMER, Winfried. Bienes jurídicos en el derecho penal. In: Estudios sobre justicia penal: homenaje ao Profesor Julio B. J. Maier. Buenos Aires: Del Puerto, 2005.

HASSEMER, Winfried. Lineamentos de una teoría personal del bien jurídico. In: Doctrina Penal – Teoría y Práctica en las Ciencias Penales. n. 45/48.

HASSEMER, Winfried. Persona, mundo y responsabilidad. Bases para una teoría de la imputación en derecho penal. Bogotá: Temis, 1999.

HEFENDEHL, Roland. Uma teoria social do bem jurídico. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. n. 87, v. 18, 2010.

HIRSCH, Andrew Von; WOHLERS, Wolfgang. Teoría del bien jurídico y estructura del delito. Sobre los criterios de una imputación justa. In: HEFENDEHL, Roland. La teoría del bien jurídico. ¿Fundamento de legitimación del derecho penal o juego de abalorios dogmático? Madrid: Marcial Pons, 2007.

HÖRNLE, Tatjana. La Protección de Sentimientos en el StGB. In: HEFENDEHL, Roland; HIRSCH, Andrew von; WOHLERS, Wolfgang (org) La teoría del bien jurídico. ¿Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmático?. São Paulo: Marcial Pons, 2016.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro: Editora Objetiva, 2009.

HUNGRIA, Nelson. Ilícito Administrativo e Ilícito Penal. Revista de Direito Administrativo. Seleção histórica. Rio de Janeiro: Renovar, 1945.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 18. Ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2013.

KAUFMANN, Armin. Teoria da Norma Jurídica. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976.

LIVINGSTON, Michael A. Progressividade e Solidariedade: uma perspectiva Norteamericana. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (org). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005.

LISZT, Franz von. Tratado de Direito Penal Alemão. Tomo I. Rio de Janeiro: F. Briguiet & C. – Editores, 1899.

LOZANO, Carlos Blanco. La omisión del deber de socorro en el Derecho penal. Barcelona: Bosch Editor, 2009.

MACHADO, Carlos Augusto Alcântara. A Fraternidade como Categoria Jurídica: fundamentos e alcance (expressão do constitucionalismo. Curitiba: Appris, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. Crimes Contra a Ordem Tributária. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MARQUES, Daniela de Freitas. Sistema jurídico-penal do perigo proibido e do risco permitido. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

MARTÍN, Carlos de Cabo. Teoría constitucional de la solidaridad. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2006.

MARTINELLI, João Paulo Orsini; DE BEM, Leonardo Schmitt. Direito Penal. Parte Gral: lições fundamentais. 6. ed. Belo Horizonte, São Paulo: 2021.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. A Seguridade Social na Constituição Federal. 2. Ed. São Paulo: LTr.1992.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. Curso de Direito Previdenciário. Tomo I. Noções de Direito Previdenciário. São Paulo: RTI, 1997.

MENDES. Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 17. Ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

MICHELI, Gian Antonio. Curso de direito tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

MIR PUIG, Santiago. Función de la Pena y Teoría del Delito en el Estado Social y Democrático de Derecho. 2. ed. Barcelona: Casa Editorial, 1982.

MIR PUIG, Santiago. Introducción a las Bases del Derecho Penal. 2. ed. Buenos Aires: IB de F, 2003.

MOURULLO, Gonzalo Rodríguez. La Omisión de Socorro en el Código Penal. Madrid: Tecnos, 1966.

MUÑOZ CONDE, Francisco. Derecho Penal y Control Social. Jerez: Fundación Universitaria de Jerez, 1985.

NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo. Coimbra: Almedina.

NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro. A Ordem Social e a Nova Constituição. Rio de Janeiro: Aide Ed., 1991.

NUVOLONE, Pietro. Norme Penali e Principi Costituzionali. Milano: Dott A. Giuffrè, 1957.

OCHOA, Edison Paul Tabra. *Ética y Solidaridad. Perspectivas históricas y normativas*. Geneva: Globethics.net, 2017.

OLIVÉ, Juan Carlos Ferrá. *El Bien Jurídico protegido en los delitos tributarios*. Revista Justiça e Sistema Criminal, v. 6, n. 11, p. 7-42, jul./dez. 2014.

OLIVEIRA, Jaime A. de Araújo; TEIXEIRA, Sônia M. Fleury. (Im)Previdência Social: 60 anos de história da Previdência no Brasil. Petrópolis: Vozes, 1985.

PAULSEN, Leandro. *Tratado de direito penal tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2022.

PÉREZ, Carlos Martínez-Buján. *El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria. El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria*. In: *Estudios Penales y Criminológicos*, Universidad Santiago de Compostela, vol XVIII, 1995.

PÓVOAS, Manuel Soares. *Na Rota das Instituições do Bem-Estar: seguro e previdência*. São Paulo: Editora Green Forest do Brasil, 2000.

PRADO, Luiz Regis. *Bem Jurídico-Penal e Constituição*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro*. 4. Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

PRADO, Luiz Regis. *Direito Penal Econômico*. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito penal*. v. 9. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

RIBEIRO, Douglas Carvalho; COSTA, Victor Cezar Rodrigues. *A Legitimidade da Proteção do Respeito aos Mortos: discussão a partir da separação entre direito e moral*. Revista Brasileira de Ciências Criminais. Vol. 143. 2018.

RODRÍGUEZ, Laura Zuñiga. *Relaciones entre Derecho Penal y Derecho Administrativo Sancionador ¿hacia una "administrativización" del derecho penal o una "penalización" del derecho administrativo sancionador? Homenaje al dr. Marino Barbero Santos: "in memoriam" / coord. por Luis Alberto Arroyo Zapatero, Ignacio Berdugo Gómez de la Torre; Marino Barbero Santos (hom.)*, Vol. 1, 2001.

RODRIGUES, Savio Guimarães. *A Legitimidade Do Sistema Punitivo Em Matéria Fiscal*. Núria Fabris: Porto Alegre.

ROSSO, Paulo Sérgio. *Tributação e solidariedade no Estado brasileiro*. Prisma Jurídico, São Paulo, v. 7, n. 2, p. 287-304, jul./dez. 2008.

ROXIN, Claus. *A Proteção de Bens Jurídicos como Função do Direito Penal*. Trad. André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli. 2. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

ROXIN, Claus. Derecho Penal. Parte General. Tomo I, Fundamentos. La estructura de la teoría del delito. Trad. PENÃ, Diego-Manuel Luzón; CONLLEDO, Miguel Díaz y García; REMESAL, Javier de Vicente. 2. ed. Madrid: Civitas, 1997.

ROXIN, Claus. Problemas Fundamentais de Direito Penal. 2. ed. Lisboa: Assírio Bacelar. 1993.

RUBIO, Miguel Bustos. La regularización en el delito de defraudación a la seguridad social. Valencia: Tirant lo Blanch, 2016.

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. vol. 160. ano 27. p. 57-84. São Paulo: Ed. RT, outubro 2019.

RUPRECHT, Alfredo J. Direito da Seguridade Social. São Paulo: LTr, 1996.

SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (org). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005.

SALOMÃO, Heloísa Estellita. Crimes Previdenciários: arts. 168-A e 337-A do CP – aspectos gerais. Revista Brasileira de Ciências Criminais | vol. 36/2001 | p. 309 - 350 | Out - Dez / 2001.

SALOMÃO, Heloísa Estellita. A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal. São Paulo: Revista Editora dos Tribunais, 2001.

SÁNCHEZ, Bernardo José Feijóo. “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales”, *In*: M. BAJO FERNÁNDEZ / S. BACIGALUPO SAGGESE / C. GÓMEZ-JARA DÍEZ (Coords.), Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública. Mesas redondas. Derecho y economía, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007.

SÁNCHEZ RIOS, Rodrigo. O crime fiscal. Reflexões sobre o crime fiscal no direito brasileiro (Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990) e no direito estrangeiro. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998

SÁNCHEZ RIOS, Rodrigo. Tutela Penal da Seguridade Social. Evolução Legislativa e Novo Diploma Legal – Lei 9.983, de 14 de julho de 2000. São Paulo: Dialética, 2001.

SANTIAGO, Júlio Cesar. Solidariedade. Como legitimar a tributação? Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

SARMENTO, Daniel. Direitos fundamentais e relações privadas, rio de janeiro: lumen Juris, 2004.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Curso de direito constitucional. São Paulo: Saraiva, 2018.

SANTOS, Humberto Souza. Ainda Vive a Teoria do Bem Jurídico? Uma contribuição ao debate sobre a teoria do bem jurídico e os limites materiais do poder estatal em incriminar. São Paulo: Marcial Pons, 2020.

SCHÜNEMANN, Bernd. Consideraciones críticas sobre la situación espiritual de la ciencia jurídico-penal alemana. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1996

SCHÜNEMANN, Bernd. Del Derecho penal de la classe baja al derecho penal de la classe alta ¿Un cambio de paradigma como exigencia moral? In: Obras. Tomo II. Santa Fé/Buenos Aires: Rubinzal - Culzoni Editores, 2009.

SCHÜNEMANN, Bernd. Direito Penal no Estado Democrático de Direito: o imprescindível nível de racionalidade de sua dogmática e a progressiva propaganda de retrocesso. In: Direito penal, Racionalidade e Dogmática: sobre os limites invioláveis do direito penal e o papel da ciência jurídica na construção de um sistema penal racional. São Paulo: Marcial Pons, 2018.

SCHÜNEMANN, Bernd. EL principio de protección de bienes jurídicos como punto de fuga de los limites constitucionales de los tipos penales y de su interpretación. In: HEFENDEHL, Roland (Ed.) La teoría del bien jurídico. ¿Fundamento de legitimación del derecho penal o juego de abalorios dogmático? Madrid: Marcial Pons, 2007.

SILVA, Isabel Marques da. Responsabilidade fiscal penal cumulativa. Das sociedades e dos seus administradores e representantes. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2000.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. La Expansión del derecho penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales. Madrid: Civitas, 2001.

SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2012

SILVA, José Afonso. Teoria do Conhecimento Constitucional. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

SILVA, Juary. Elementos de Direito Penal Tributário. São Paulo: Saraiva, 1998.

SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. Direito penal supraindividual. Interesses difusos. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2003.

SOUSA, Susana Aires de. Os crimes fiscais. Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. Direito Constitucional. Teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

SOUZA, Luciano Anderson. Direito Penal: volume 3 [livro eletrônico]: parte especial: arts. 155 a 234-B do CP 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020

TAVARES, Juarez. Bien jurídico y función en Derecho penal. Buenos Aires: Hammurabi, 2004.

TAVARES, Juarez. Fundamentos de teoria do delito. 2. ed. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2020.

TAVARES, Juarez. Teoria do Injusto Penal. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

TEIXEIRA, Franciso Dias. Crime contra a Previdência Social em face da Lei n ° 9.983/00. *In*: Revista Jurídica Virtual - Brasília, vol. 2, n. 20, jan. 2001.

TIEDEMANN, Klaus. El concepto de derecho económico, de derecho penal económico y de delito económico. *In*: Revista Chilena de Derecho, Santiago, v. 10, n. 1, p.1983.

TIEDAMANN, Klaus. Poder Económico y Delito. Introducción al derecho penal económico y de la empresa. Barcelona: Ariel, 1985.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. IV. Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

WAMBERT, Gomes Di Lorenzo. Teoria do Estado de Solidariedade. Da dignidade da pessoa humana aos seus princípios corolários. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

WELZEL, Hans. Direito Penal. Campinas: Romana, 2003.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (org). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005.

ZAFFARONI, Eugênio Raúl. Doutrina penal nazista: a dogmática penal alemã entre 1943 a 1945. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2019.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. Manual de direito penal brasileiro. Parte Geral. 6.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

ZORZI, Leonardo Mendes. O Bem Jurídico como Proteção do Direito Humano à Liberdade. *In*: Direito Penal e Direitos Humanos. (ORG) GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. Belo Horizonte: D'Plácido, 2021