

**I CONCURSO DE MONOGRAFIAS SOBRE ASSUNTOS  
TRIBUTÁRIOS – ANFIP  
“TRIBUTAÇÃO E CIDADANIA”**

**A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES  
CONTRA A PREVIDÊNCIA SOCIAL E NOS CRIMES  
CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: TRATAMENTOS  
DISTINTOS PARA BENS JURÍDICOS DISTINTOS**

**Autor: Helenilson Santos Bispo**

**Classificação: 1º Lugar**

**2010**

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil

CAP – Caixa de Aposentadoria e Pensões

CEME – Central de Medicamentos

CF – Constituição Federal

CP – Código Penal

CNIS – Cadastro Nacional de Informações Sociais

DATAPREV – Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência Social

DL – Decreto-Lei

EC – Emenda Constitucional

FUNABEM – Fundação Nacional do Bem-Estar do Menor

GFIP – Guia de recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social

IAP – Instituto de Aposentadoria e Pensões

IAPAS – Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social

IAPB – Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Bancários

IAPC – Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Comerciantes

IAPE – Instituto de Aposentadoria e Pensões da Estiva

IAPETC – Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Empregados em Transportes e Cargas

IAPFESP – Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Ferroviários e Empregados em Serviços Públicos

IAPI – Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários

IAPM – Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Marítimos

INAMPS – Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social

INPS – Instituto Nacional de Previdência Social

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

IPASE – Instituto de Previdência e Assistência dos Servidores do Estado

LBA – Lei Brasileira de Assistência

LC – Lei Complementar

LOAS – Lei Orgânica da Assistência Social

LOPS – Lei Orgânica da Previdência Social

MP – Medida Provisória

MPAS – Ministério da Previdência e Assistência Social

MPS – Ministério da Previdência Social

RFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil

RGPS – Regime Geral de Previdência Social

RPPS – Regime Próprio de Previdência Social

SINPAS – Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social

SRF – Secretaria da Receita Federal

SRP – Secretaria da Receita Previdenciária

SUS – Sistema Único de Saúde

## SUMÁRIO

<b>LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS</b>	2
<b>1 INTRODUÇÃO</b>	5
<b>2 CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL E CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA</b>	9
2.1 DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL E DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO	9
2.2 EVOLUÇÃO LEGISLATIVA E CLASSIFICAÇÃO DOUTRINÁRIA	10
2.3 BEM JURÍDICO TUTELADO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	17
<b>3 CRIMES CONTRA A PREVIDÊNCIA SOCIAL</b>	20
3.1 SÍNTESE EVOLUTIVA DA PREVIDÊNCIA SOCIAL	20
3.2 ASPECTOS HISTÓRICOS E CONCEITUAIS DOS CRIMES CONTRA A PREVIDÊNCIA SOCIAL	24
3.2.1 Apropriação indébita previdenciária	27
3.2.1 Sonegação previdenciária	28
3.3 POSIÇÕES DOUTRINÁRIAS SOBRE O BEM JURÍDICO TUTELADO NOS CRIMES CONTRA A PREVIDÊNCIA SOCIAL	29
<b>4 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E CONTRA A PREVIDÊNCIA SOCIAL</b>	30
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	35
<b>REFERÊNCIAS</b>	37

## 1. INTRODUÇÃO

Embora não se constituam em crimes cruentos como os cometidos contra a integridade física das pessoas, os delitos praticados contra a ordem tributária e contra a previdência social causam danos gravíssimos ao patrimônio estatal e ao bem-estar da coletividade, fato que põe em risco a própria coesão social. Os danos causados pelos delitos fiscais afligem toda a sociedade, especialmente as pessoas menos favorecidas financeiramente, que dependem de um eficaz sistema de socorro social para viver com um mínimo de dignidade.

Já que no âmbito dos crimes tributários o objetivo primordial é arrecadar, segundo entendimento de parte dos doutrinadores, a simples quitação da obrigação tributária principal deve ocasionar a extinção da punibilidade no campo penal. Pode-se inferir que tal realidade favorece os mais abastados, já que são estes os principais criminosos no campo fiscal e tributário. Sob esse ponto de vista, desvirtua-se a máxima apontada por Cesare Beccaria, ilustre pensador do século XIII:

“(...) as penas das pessoas de mais alta linhagem devem ser as mesmas que as dos ínfimos cidadãos. A igualdade civil é anterior a todas as diferenças de honras e de riquezas. (...) o castigo é medido pelo prejuízo causado à sociedade, e não pela sensibilidade do réu. (Beccaria, 2008, p. 75-76)”.

Para tutelar o patrimônio público e a própria sociedade, o Estado deve dispor de um eficiente aparato para arrecadar e gerir os recursos financeiros provenientes da tributação incidente sobre diversas fontes, conforme estabelecido na legislação de cada país. No Brasil, para garantir essa tutela, que passa, inclusive, pela efetividade do extenso rol de benefícios previdenciários previsto na legislação do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), a União se vale da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão da administração direta subordinado ao Ministério da Fazenda, que tem como objetivos planejar, executar, acompanhar

e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento dos tributos federais, inclusive as contribuições previdenciárias previstas na Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991.

Para punir condutas lesivas à ordem tributária e à previdência social, a legislação pátria tipifica, basicamente, os crimes contra a ordem tributária, definidos na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e os crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação previdenciária, introduzidos no Código Penal pela Lei n. 9.983, de 14 de julho de 2000.

A análise desses crimes, no contexto do Estado Democrático de Direito, deve ser efetivado por meio da ponderação cuidadosa entre o garantismo penal e a necessidade de efetiva repressão à delinquência. Afinal, reprimir as condutas típicas que lesionam ou comprometem o resultado da tributação é indispensável para a concretização desse Estado, de forma a garantir os recursos financeiros necessários para a manutenção de um sistema tributário viável e eficiente. Cabe ressaltar que a repressão à delinquência tributária deve ocorrer num ambiente constitucional de garantias no qual sejam observados os direitos fundamentais da pessoa humana, segregando-se a mera inadimplência do comportamento efetivamente criminoso, ofensivo aos bens jurídicos resguardados.

Este estudo tem por objetivo analisar os aspectos materiais mais relevantes relativos aos crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social, sobretudo no que se refere aos bens jurídicos tutelados e às previsões legais de suspensão da prescrição penal e de extinção da punibilidade.

Especificamente no que tange à extinção da punibilidade nos crimes contra a previdência social, não se pode perder de vista a efetividade da arrecadação previdenciária como pressuposto para o pagamento dos benefícios previdenciários, haja vista que, via de regra, a mera conduta de omitir segurados na Guia de Recolhimentos e de Informações à Previdência Social (GFIP) acarreta impedimento para a concessão de benefícios previdenciários a que estes teriam direito.

Com este trabalho, busca-se preencher uma lacuna detectada a partir da análise de boa parte dos estudos acerca do tema, sobretudo os elaborados por autores penalistas, nos quais é desprezada a importância da efetiva punição aos crimes cometidos, em respeito à função social do tributo e como meio de desestimular a prática delitiva. Espera-se contribuir para o enriquecimento da discussão, introduzindo aspectos marginalizados no âmbito da maioria dos estudos analisados.

Além desta primeira seção introdutória, onde se oferece um panorama do estudo desenvolvido, incluindo a contextualização e as definições do objeto de análise e dos objetivos pretendidos, este trabalho estrutura-se em outras quatro seções.

A seção 2 trata dos crimes contra a ordem tributária e dos crimes contra a previdência social. A partir da apresentação da evolução histórico-legislativa dessa modalidade de delitos, procura-se resgatar as abordagens teóricas, sob os pontos de vista penal e tributário, com ênfase para a definição dos bens jurídicos tutelados. A seção 3 traça o mesmo estudo, referente aos crimes contra a previdência social. Como especificidade, a seção 3 apresenta a síntese evolutiva da previdência social, por ser esta, em última análise, o bem jurídico tutelado nos crimes dessa natureza. A partir da apresentação da evolução histórica da previdência social, que, no Brasil, culmina com a Constituição de 1988, procura-se resgatar as abordagens teóricas acerca das transformações experimentadas por essa fundamental política social ao longo dos anos.

A seção 4 trata das causas e dos efeitos da extinção da punibilidade dos crimes abordados nas duas seções anteriores, inclusive no que se refere à suspensão da prescrição penal. Na análise dos efeitos, enfatizam-se os aspectos que servirão de base às conclusões do trabalho.

Por fim, na seção 5, faz-se uma retrospectiva do trabalho, desde a fundamentação teórica até as conclusões obtidas a partir da análise dos objetos de estudo. Além disso, são

apresentadas sugestões para pesquisas futuras e apontadas as limitações e as contribuições deste estudo.

## **2. CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL E CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

### **2.1. DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL E DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO**

A doutrina em geral, com a finalidade de distinguir as infrações tributárias definidas e punidas pelo Direito Tributário daquelas previstas e sancionadas pelo Direito Penal, costuma falar em Direito Tributário Penal e em Direito Penal Tributário. Harada (2006) explica que o primeiro abarca todas as infrações tributárias decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias, ou seja, alcança condutas comissivas ou omissivas que ensejam sanções de natureza administrativa. Abrange todas as infrações à legislação tributária, expressão que compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. Já no chamado Direito Penal Tributário, a disciplina contra o crime é mais rigorosa ou destacada, exigindo a expedição de uma lei que tipifica o crime e comina a pena correspondente. Inicialmente, esses crimes tributários eram apenas aqueles definidos no Código Penal (CP) como, por exemplo, a falsificação de papéis públicos (art. 293), o contrabando ou o descaminho (art. 334), o excesso de exação (art. 316, parágrafo 1º), entre outros. Posteriormente, alguns crimes começam a extrapolar o âmbito do CP. É o caso do art. 11 da Lei n. 4.357/64, que incluiu entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita (art. 168, CP) o não-recolhimento, no prazo de 90 dias a contar dos prazos legais, das importâncias do imposto sobre a renda retidas na fonte e do imposto de consumo indevidamente creditado nos livros de registro de matérias-primas. Outro exemplo é o art. 2º do Decreto-Lei (DL) n. 326/67, que equiparava à apropriação indébita o não-recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em determinadas circunstâncias. Mas o primeiro diploma legal que instituiu especificamente um crime tributário foi a Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965, que definiu o crime de sonegação fiscal, com sua respectiva pena.

Na verdade, na aplicação das penas dos crimes tributários é indispensável levar em conta os princípios que norteiam o Direito Penal, incluindo o exame do aspecto subjetivo do agente e a análise das causas excludentes da criminalidade. É preciso, por outro lado, observar os princípios atinentes ao Direito Tributário, porque normalmente as hipóteses criminais dizem respeito a conceitos específicos desse ramo do direito. Enfim, conforme assevera Harada (2006), há de existir um maior entrelaçamento entre penalistas e tributaristas, com troca recíproca de conhecimentos técnicos para a boa aplicação da lei. Não há como situar cada um em um compartimento estanque, afinal ambos os ramos do direito são apenas partes integrantes da mesma ciência, a Ciência Jurídica.

## 2.2. EVOLUÇÃO LEGISLATIVA E CLASSIFICAÇÃO DOUTRINÁRIA

Conforme mencionado acima, o primeiro ato legal a tratar especificamente do chamado Direito Penal Tributário foi a Lei n. 4.729/65, a chamada “lei de sonegação fiscal”, que dispõe em seu art. 1º:

“Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

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

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

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

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

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal”.

A pena cominada para o referido delito era de seis meses a dois anos de detenção, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo. Quando se tratasse de réu primário, a pena era reduzida a multa de dez vezes o valor do tributo (§ 1º, do art. 1º). O pagamento do tributo antes de iniciado o procedimento administrativo fiscal extinguiu a punibilidade (art. 2º)<sup>1</sup>. Pessoa (2009) considera que os acusados de crimes de sonegação fiscal foram beneficiados por esse estatuto, já que restaram afastadas as aplicações dos dispositivos do CP até então incidentes e que cominavam penas bem mais graves (arts. 168, 293, 297, 298, 299 etc), por força do princípio da especialidade.

Depreende-se que o crime de sonegação fiscal previsto na Lei n. 4.729/65 tratava-se de crime de mera conduta<sup>2</sup>, onde bastava a falsa declaração ou inserção de elementos inexatos com intenção de eximir-se do pagamento de tributo, sendo irrelevante o resultado. O pagamento só tinha importância para o efeito excepcional de extinção da punibilidade.

Em 1990, a Lei n. 8.137, de 27 de dezembro, definiu os crimes contra a ordem tributária, a ordem econômica e as relações de consumo. Assim dispõe a lei:

“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;

---

<sup>1</sup> Revogado pela Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

<sup>2</sup> Delmanto (2007) ensina que crimes de mera conduta ou crimes de simples atividade são aqueles em que a lei só descreve a conduta do agente, não fazendo alusão a qualquer resultado, de modo que se consumam com o mero comportamento. Neles, a tentativa, de fato, não parece possível, não se podendo cogitar de *iter criminis* ou plurissubsistência da mera conduta.

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”.

Pela prática do crime em comento, a lei estabelece pena de reclusão, de dois a cinco anos, e multa.

O art. 2º apresenta formas equiparadas, isto é, delitos da mesma natureza do crime contra a ordem tributária. São elencadas as seguintes condutas:

“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”.

Para os crimes do art. 1º é cominada pena de dois a cinco anos de reclusão e multa. Nos casos do art. 2º, a pena cominada é de seis meses a dois anos de detenção e multa, tal como na Lei n. 4.729/65.

Resumindo as informações relativas aos crimes tributários até aqui apresentados, tem-se que o crime de sonegação fiscal (Lei n. 4.729/65) configurava-se desde o momento em que o contribuinte omitia informações com a intenção de não pagar os respectivos tributos. A pena era de detenção. Já nos crimes contra a ordem tributária (Lei n. 8.137/90), o legislador dispôs que o crime estará configurado com o ato do contribuinte que efetivamente “reduza” o valor dos tributos devidos. A pena será de reclusão.

No que diz respeito à classificação doutrinária, as condutas descritas no artigo 1º da Lei n. 8.137/90 possuem como elemento subjetivo do tipo penal o querer ou a assunção do risco de suprimir ou reduzir tributo, respectivamente dolo direto e dolo eventual. Esse elemento subjetivo do tipo, aliado à ausência de previsão culposa, conduz à conclusão de que os tipos penais da lei são, sem exceção, dolosos. A supressão ou a redução de tributo culposa estaria excluída em face da aplicação subsidiária do Código Penal, que prescreve a excepcionalidade do tipo culposo ao preceituar, em seu art. 18, inciso II, que “salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente”.

No que se refere à responsabilidade penal, discuti-se a questão relativa aos efeitos penais do pagamento do tributo e seus acessórios. Vale dizer que o art. 98 da Lei n. 8.383/91 revogou o art. 14 da Lei n. 8.137/90, que permitia a extinção da punibilidade nos casos de pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia. No entanto, tal possibilidade retornou, por meio do art. 34 da Lei n. 9.249/95. Este ponto será alvo de análise mais detida em tópico específico deste trabalho.

Importa mencionar que o art. 3º da Lei n. 8.137/90 prevê crimes funcionais no campo tributário. Assim, constituem crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Código Penal:

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

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa”.

Ainda no aspecto da definição jurídica, não se pacificou na doutrina opinião sobre a classificação definitiva dos crimes contra a ordem tributária, se delitos materiais<sup>3</sup> ou de mera conduta. Para alguns autores, os tipos previstos no art. 1º da Lei n. 8.137/90, exigem um resultado, consistente na efetiva redução ou supressão de tributo, ou de contribuição social e qualquer acessório. Para outros, a consumação se dá com uma das condutas descritas nos incisos de I a V do mesmo dispositivo, como, por exemplo, quando o agente omite informação, ou presta declaração falsa às autoridades fazendárias, com a intenção de reduzir ou suprimir tributo, contribuição social e qualquer acessório. Ou seja: a expressão “suprimir ou reduzir” constituiria, na verdade, o elemento subjetivo do injusto, de modo a abranger todas as condutas previstas nos incisos seguintes. Em outras palavras, trata-se de um fim especial de agir, o dolo específico da doutrina tradicional, pois, para a tipificação dos delitos, exige-se que as condutas

---

<sup>3</sup> Crime material, segundo classificação doutrinária, é aquele em que a lei descreve a conduta do agente e o seu efeito natural; de mera conduta, conforme comentado em nota anterior, quando o tipo descreve a conduta, não aludindo a qualquer resultado. O primeiro se consuma com a ocorrência do resultado; o segundo, com o mero comportamento.

sejam praticadas com o fim ou com a intenção de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social.

A classificação desses crimes — se materiais ou de mera conduta — é deveras importante, pois repercute na própria consumação e, a partir desta, na possibilidade de tentativa, trazendo ainda consigo diversas outras consequências jurídicas de grande relevância.

No campo jurisprudencial, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do *Habeas Corpus* nº 75.945-2 (DJ 13.2.98, p. 4), decidiu no seguinte sentido:

“Crime contra a ordem tributária (L. 8.197/90, art. 1º, I): infração material — ao contrário do que sucedia no tipo similar da L. 4.729/65 — a consumação da qual é essencial que, da omissão da informação devida ou da prestação da informação falsa, haja resultado efetiva supressão ou redução do tributo: circunstância elementar, entretanto, em cuja verificação, duvidosa, no caso, não se detiveram as decisões condenatórias: nulidade”.

Em seu voto, o relator, ministro Sepúlveda Pertence, afirmou:

“É que — diferentemente do que ocorria no art. 1º, I, da L. 4.729/65 — na L. 8.137/90, o tipo deixa de constituir crime formal ou de mera conduta e a supressão ou redução do tributo — que antes figurava no tipo como dolo específico — passam a ser elementos materiais da sua consumação”.

Independentemente da sua definitividade, a decisão STF suscita diversas indagações, dentre elas: se o crime aqui referido é material, exigindo um resultado efetivo (supressão ou redução do tributo), em que momento ele se poderá dizer consumado?

Imagine-se, por exemplo, que um contribuinte, pessoa física, apresenta sua declaração de rendimentos e nela faz inserir uma despesa dedutível que, na verdade, não efetuou, com a intenção de suprimir ou reduzir o tributo devido. Tal conduta enquadra-se, em princípio, no art. 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/90: “omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”. Segundo o entendimento do STF, o crime só estaria consumado quando ocorresse efetivamente a supressão ou redução do tributo. Mas, quando se poderá dizer

ocorrido esse resultado? Na hipótese levantada, é importante notar que o lançamento do tributo (imposto de renda) é efetuado com base na declaração do sujeito passivo, que presta informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação. Diante dessas informações, a autoridade administrativa constitui o crédito tributário pelo lançamento e, após, notifica o declarante. Assim se, em face da declaração do contribuinte, o crédito tributário acabou sendo constituído a menor ou sequer chegou a ser constituído, terá ocorrido o resultado do delito quando vencer o prazo para o recolhimento do tributo, sem que o contribuinte o faça, ou quando o contribuinte realizar o recolhimento do tributo reduzido. De modo que, segundo o entendimento da Suprema Corte brasileira, a consumação, nesse caso, só se dará após o vencimento do prazo previsto para o recolhimento do tributo.

Em outras condutas, no entanto, a solução não será tão simples. No inciso V do art 1º, por exemplo, está prevista a conduta de 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. Se é certo que o crime é material, haverá, então, necessidade do resultado (a supressão ou redução do tributo), não bastando a simples negativa ou a omissão em fornecer a nota fiscal. Sendo assim, há de se esperar a data em que o agente está obrigado pela lei a fazer o recolhimento, para então verificar se aquela negativa ou omissão levou à supressão ou redução do tributo? Parece inconcebível esta hipótese. Certamente, entendimento contrário conduzirá à impunidade da maioria dos criminosos que atentam contra a ordem tributária.

Segundo Harada (2006), a Lei n. 8.137/90, no geral, padece de falhas técnicas, quer por misturar num só texto matérias diversas abarcando a ordem tributária, a ordem econômica e as relações de consumo, quer por mesclar penalidades diversas, caracterizadas pelo “excesso injustificável”, quer, ainda, por violar o princípio da tipicidade na definição de alguns crimes, sobretudo no capítulo referente aos crimes contra a ordem econômica, colocando os empresários em “risco permanente”. As críticas do renomeado autor denotam um fenômeno

que foi focado preliminarmente já na introdução deste trabalho, qual seja, uma considerável parte da doutrina pátria questiona a real necessidade da intervenção penal em matéria de crime tributário. Em geral, argumenta-se que a conduta tipificada não ofende bem jurídico digno de proteção penal, mas tão somente tributária. Resta saber se o afastamento da punição penal não acarretaria um incentivo à prática generalizada das condutas aqui comentadas. Provavelmente sim.

### 2.3. BEM JURÍDICO TUTELADO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Segundo a doutrina, bem jurídico é tudo que é necessário para a plena satisfação das necessidades humanas, ou seja, trata-se do direito fundamental que serve como base material para a tipificação dos crimes. Por esta razão, ele é o objeto de proteção do Direito, isto é, o interesse protegido pela norma penal.

Para que o ato praticado seja considerado ilícito, faz-se necessária lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico. Não há crime sem que o bem jurídico defendido seja ou corra perigo de ser maculado.

Conforme assevera De Paula (2010), parte dos doutrinadores entende que o bem jurídico defendido nos crimes contra a ordem tributária seria a própria função tributária do Estado, a função institucional arrecadadora deste, ou ainda, seriam o Erário, os cofres públicos. Para os defensores dessa tese, o bem estaria relacionado com a atividade institucional de arrecadação de tributos, pelos interesses estatais vinculados a essa arrecadação exercida pela Fazenda Pública, com o fito de proteger o Erário, a fé pública e a Administração Pública.

Tal tese tomou corpo devido ao tratamento que a legislação brasileira tem dispensado aos crimes contra a ordem tributária, visto que o mais importante para o Estado seria o crédito tributário em vista da possibilidade de exclusão da punibilidade com o mero pagamento do tributo.

Como resposta às severas críticas ao tipo de excludente de punibilidade trazida pela lei em comento, o legislador justifica que essa tem sido a forma de consagrar o arrependimento posterior, com base no dispositivo do artigo 16 do Código Penal<sup>4</sup>. Porém, a natureza jurídica do arrependimento posterior não se encaixa como excludente da punibilidade, mas sim como uma causa geral de diminuição de pena.

Apesar do posicionamento do legislador, subsistiram as críticas, por considerar que o Estado estaria utilizando o Direito Penal para forçar o contribuinte a quitar seu débito, visto que o simples pagamento do tributo bastaria para a exclusão da punibilidade. De Paula (2010) destaca que a comunidade jurídica penal desenvolveu certa aversão a essa modalidade de exclusão da punibilidade, por entender que o Direito Penal não pode ser usado pelo Poder Executivo como um modo de coagir seus contribuintes a adimplir os tributos reduzidos ou omitidos mediante a prática de crimes tributários. Afinal, a atividade essencial do Estado não é um bem de comércio.

Por outro lado, os defensores dessa tese discordam dos argumentos acima comentados, pois neste caso ter-se-ia uma prisão civil, portanto, inconstitucional, haja vista que a Constituição apenas prevê a prisão civil em dois casos, alimentos e depositário infiel (este último não sendo mais considerado, segundo recente entendimento do Supremo Tribunal Federal, baseado no Pacto de San Jose da Costa Rica).

Schoerpf (2008)<sup>5</sup>, *apud* De Paula (2010), segue esse entendimento, ao dizer que o bem jurídico tutelado é o patrimônio, havendo, portanto, o interesse patrimonial do Estado e a criminalização por dívida de natureza tributária.

Parece claro que é equivocado o entendimento de que o bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária seria o mero interesse do Estado em arrecadar tributo. Para

---

<sup>4</sup> “Art. 16. Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços”.

<sup>5</sup> SCHOERPF, Patrícia. Crimes Contra a Ordem Tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais. 1ª ed. (ano 2004), 5ª reimp. Curitiba: Juruá, 2008.

boa parte dos doutrinadores é mais coerente considerar que o bem jurídico envolvido seria a própria ordem tributária, ou seja, o conjunto das normas jurídicas concernentes à tributação. É uma ordem jurídica, portanto, e não um contexto de arbítrio. É um conjunto de normas que constituem limites ao poder de tributar e, assim, não pode ser considerado instrumento do interesse exclusivo da Fazenda Pública como parte nas relações de tributação, visto que a lei também protege o contribuinte e, numa análise mais ampla, toda a coletividade, incluindo aí aqueles que irão usufruir, direta ou indiretamente, das ações do Estado levadas a efeito pela aplicação das políticas públicas.

### **3. CRIMES CONTRA A PREVIDÊNCIA SOCIAL**

#### **3.1. SÍNTESE EVOLUTIVA DA PREVIDÊNCIA SOCIAL**

A previdência social, fundamental instrumento para a consecução do Estado do Bem-Estar, é a síntese de históricas lutas sociais objetivando a proteção do trabalhador e de seus dependentes nos momentos em que advêm as dificuldades de sustento próprio. Não se deve concebê-la e analisá-la somente a partir da valorização dos aspectos orçamentários e atuariais, pois isso significaria relegar a segundo plano sua importante dimensão social, dimensão esta que em países como o Brasil assume especial importância, haja vista a marcante precariedade na execução das políticas de proteção social.

O surgimento desse instrumento como seguro social dá-se na Alemanha no final do século XIX, num cenário em que se buscava a afirmação de um Estado Social capaz de conter o avanço da social-democracia e de aplacar os anseios dos trabalhadores. Assim, com a aprovação de uma série de atos normativos que asseguravam a proteção social do trabalhador, parte mais vulnerável na relação capital-trabalho, o governo alemão lança as bases de uma política pública destinada a amparar a população economicamente ativa em situações (riscos ou contingências) previstas em lei, essencialmente com benefícios (em dinheiro) ou com serviços (em natureza), mediante custeio a cargo dos próprios trabalhadores segurados, das empresas e do Estado. Esse modelo será seguido pela grande maioria dos países, diferindo apenas em aspectos menos relevantes, e servirá de base para o desenvolvimento do Estado do Bem-Estar Social a partir de 1942.

No Brasil, o sistema previdenciário desenvolveu-se substancialmente a partir de 1923, com a aprovação da Lei Eloy Chaves, que definiu a criação de Caixas de Aposentadoria e Pensões (CAPs) para os empregados de cada uma das empresas de estradas de ferro então existentes no país. Cada empresa encarregava-se de constituir, organizar e administrar sua

própria CAP, por intermédio de um colegiado, composto, em partes iguais, por representantes dos empregados e dos empregadores, sem a participação do Estado. O advento da Lei Eloy Chaves inaugura a fase de vinculação por empresa, caracterizada pelo número reduzido de segurados e pela multiplicidade de instituições. O mecanismo da contribuição tríplice, do empregado, da empresa e do Estado, em partes não necessariamente iguais, marcou o desenvolvimento das CAPs, que se apoiavam em um regime financeiro de capitalização.

A partir da sua implantação em 1923, o sistema das CAPs foi sendo estendido a empresas de diversas categorias profissionais, abrigando um número de trabalhadores cada vez maior. De acordo com Sussekind (1955), ao final do ano de 1932, funcionavam 140 Caixas de Aposentadoria e Pensões, com 184.482 segurados ativos, 10.279 aposentados e 8.820 beneficiários pensionistas.

No início da Era Vargas, por meio do Decreto n. 19.433, de 26 de novembro de 1930, foi criada uma Secretaria de Estado, denominada de Ministério dos Negócios do Trabalho, Indústria e Comércio, com atribuições referentes à proteção do trabalho e à previdência social. Inicia-se aí a efetiva ingerência estatal na previdência social brasileira, sendo o advento dos Institutos de Aposentadoria e Pensões (IAPs) seu marco principal. Os IAPs – pessoas jurídicas dirigidas por colegiados compostos por representantes dos empregadores, dos empregados e dos técnicos do governo federal – distinguiam os trabalhadores por categoria profissional e não mais por empresa, como ocorria nas CAPs. Os dirigentes máximos dessas novas instituições, ocupantes do cargo de presidente de instituto, eram escolhidos e nomeados pelo governo federal.

O primeiro IAP a ser organizado foi o dos marítimos, o IAPM, em 1933, que abrangia os trabalhadores de todas as empresas que exerciam atividades de marinha mercante no Brasil. Em 1934, foram criados o Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Comerciantes (IAPC), o Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Bancários (IAPB), a Caixa de Aposentadoria e Pensões dos Trabalhadores em Trapiches e Armazéns de Café e a Caixa de Aposentadoria e

Pensões dos Operários Estivadores. Em 1936, foi criado o Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários (IAPI), que viria a ser instalado somente a 3 de janeiro de 1938. Nesse mesmo ano, a Caixa de Aposentadoria e Pensões dos Trabalhadores em Trapiches e Armazéns de Café passou a se chamar Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Empregados em Transportes e Cargas (IAPETC), e a Caixa de Aposentadoria e Pensões dos Operários Estivadores foi transformada em Instituto de Aposentadoria e Pensões da Estiva (Iape), incorporado em 1945 ao IAPETC.

Conforme descrito acima, ao longo dos anos, o sistema previdenciário brasileiro vem sofrendo significativas modificações, estando atualmente subdividido em três diferentes regimes: o Regime Geral de Previdência Social (RGPS); os Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) dos servidores públicos; e o Regime de Previdência Complementar. Cada um deles conta com regras específicas, definidas na Constituição Federal e em atos legais próprios.

Considera-se que o grande momento de estruturação da proteção social brasileira ocorreu em 1988, com a promulgação da atual Constituição Federal. A Carta Magna veio consagrar o termo Seguridade Social no Brasil, definindo-o como 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 (art. 194, CF/88), três direitos sociais básicos, previstos no artigo 6º da Constituição.

A Seguridade Social passou a ser um sistema de direitos sob responsabilidade do Estado, com o objetivo de garantir o bem-estar e a justiça social. Foi criado o Orçamento da Seguridade Social, distinto do Orçamento Fiscal e do Orçamento de Investimentos das Estatais.

A assistência social é um plano de proteção gratuita a pessoas necessitadas (arts. 203 e 204 da CF/88), enquanto a previdência social configura-se no texto constitucional como um seguro institucional público, contributivo e de filiação obrigatória.

Em 1990, já sob a égide da atual Constituição Federal, várias alterações institucionais no sistema previdenciário brasileiro foram levadas a efeito. Dentre estas se destaca a extinção

do Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social (Sinpas), que ocasionou duas medidas importantes:

I. A extinção do Inamps, com a transferência das suas atribuições para o âmbito do Ministério da Saúde, através do Sistema Único de Saúde (SUS). Além do Inamps, foram extintas a Legião Brasileira de Assistência (LBA), a Fundação Nacional do Bem-Estar do Menor (Funabem) e a Central de Medicamentos (Ceme).

II. A criação de uma nova autarquia federal, o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), mediante a fusão do INPS – que era responsável pela área de benefícios – com o Iapras – que se encarregava do custeio do sistema. A Dataprev, empresa pública vinculada ao atual Ministério da Previdência Social, foi mantida como responsável pelos serviços de processamento de dados da previdência, sendo detentora de um dos mais amplos bancos de dados do Brasil na atualidade.

Para uma melhor compreensão do atual estágio do sistema previdenciário brasileiro, cumpre destacar que, de acordo com os preceitos constitucionais vigentes, existem no Brasil três tipos básicos de regimes previdenciários: o Regime Geral de Previdência Social (RGPS); os Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) dos servidores públicos efetivos, civis, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações; e o Regime de Previdência Complementar, de caráter privado e facultativo, regulamentado pelas Leis Complementares (LC) n. 108 e n. 109, ambas de 29 de maio de 2001.

O RGPS é administrado pelo INSS, com base nas Leis n. 8.212 (custeio) e n. 8.213 (benefícios), ambas de 24 de julho de 1991, regulamentadas atualmente pelo Decreto no 3.048, de 05 de maio de 1999, que aprova o Regulamento da Previdência Social. A Lei Orgânica da Previdência Social (Lops), de 1960, foi revogada a partir da vigência das duas leis citadas.

Com a Lei n. 11.457, de 16 de março de 2007, a Secretaria da Receita Federal (SRF) passou a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão da administração direta subordinado ao Ministério da Fazenda, que tem como objetivos planejar, executar,

acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento dos tributos federais, inclusive as contribuições previdenciárias disciplinadas na Lei n. 8.212/91. Através da Lei n. 11.457/2007 foi extinta a Secretaria da Receita Previdenciária, órgão vinculado ao Ministério da Previdência Social, criado pela Lei n. 11.098, de 13 de janeiro de 2005, que tinha a função de arrecadar, fiscalizar e cobrar as contribuições previdenciárias.

### 3.2. ASPECTOS HISTÓRICOS E CONCEITUAIS DOS CRIMES CONTRA A PREVIDÊNCIA SOCIAL

Conforme observa Lemes (2010), a rubrica “crimes contra a previdência social” engloba crimes contra o sistema de benefícios e contra o sistema de arrecadação previdenciários.

Os crimes contra a área beneficiária do INSS consistem, basicamente, na obtenção de benefício indevido, mediante fraude, causando prejuízo financeiro ao sistema previdenciário e, conseqüentemente, contribuindo para alimentar o discurso do déficit do sistema. Trata-se de estelionato típico (art. 171 do CP), com a majorante do § 3.º, já que o crime é cometido contra ente de direito público.

Destacam-se, também, os crimes de falsidade ideológica e a falsificação de documento e uso de documento falso (artigos 297, 298, 299 e 304 do CP), o falso testemunho ou falsa perícia em processo administrativo (art. 342), etc. No entanto, em princípio, tais crimes serão sempre absorvidos pelo estelionato – ou tentativa de estelionato contra o INSS. Cumpre ressaltar que tais crimes são comuns, podendo, portanto, ser cometidos por qualquer pessoa, inclusive servidores da autarquia previdenciária, com ou sem co-participação.

Além desses fatos típicos, que são a grande maioria das ocorrências, houve a previsão, pelo legislador, de alguns crimes contra o sistema de benefícios do RGPS que são crimes próprios, praticados apenas por servidores da autarquia previdenciária (com ou sem concurso de agentes estranhos ao serviço público).

A Lei n. 9.983, de 14 de julho de 2000, incluiu após o art. 313 do Código Penal (peculato mediante erro de outrem), as figuras dos artigos 313-A (inserção de dados falsos em sistema de informações) e 313-B (modificação ou alteração não autorizada de sistema de informações). São crimes próprios porque apenas podem ser praticados por servidores públicos contra a administração (Capítulo I do Título XI do CP). Isso não impede, como já se disse, a co-participação (art. 29) de pessoas estranhas à Administração Pública.

Vale dizer, conforme destaca Lemes (2010), que ambos os tipos não admitem a forma culposa, sendo necessária a comprovação da vontade do agente dirigida àquele fim. No primeiro tipo penal, exige-se o dolo específico da obtenção de vantagem indevida ou de meramente causar dano à Administração Pública. É um tipo penal em branco que depende de conceitos preenchidos por outras fontes (“sistemas informatizados”, “bancos de dados da Administração Pública”). No âmbito do INSS há diversos sistemas e bancos de dados regulamentados, cada qual com sua finalidade. O maior deles é o Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS), no qual consta todo o histórico laboral e previdenciário dos segurados. Além desse há o “Plenus”, sistema que contém informações sobre pedidos de benefícios previdenciários e assistenciais, mantidos, cessados ou indeferidos.

A Lei n 9.983/00 também inseriu no Código Penal, ainda, os §§ 1.º e 2.º do art. 325 (violação de sigilo profissional). Há aqui, também, dois tipos penais próprios (seu agente deve ser funcionário público, ou com ele em co-participação), e admitem apenas a forma dolosa, sendo apenadas de seis meses a dois anos de detenção, ou multa, se o fato não constituir crime mais grave. O tipo do inciso I é a permissão ou facilitação do uso de senha para acesso de pessoas não autorizadas a sistema de informações ou banco de dados; e o inciso II trata do uso indevido de acesso restrito. São crimes de mera conduta que se aperfeiçoam com a prática do verbo descrito no núcleo do tipo. Se do crime resulta dano a terceiro ou à Administração, a pena é majorada a dois a seis anos de reclusão e multa. (LEMES, 2010).

No que tange aos crimes contra o sistema de arrecadação do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), ressalta-se que são típicos delitos fiscais, à semelhança dos crimes contra a ordem tributária, já examinados neste trabalho. Encontram-se sob essa égide os delitos intitulados “apropriação indébita previdenciária” e “sonegação previdenciária”, tipificados nos arts. 168-A e 337-A do CP, respectivamente.

A primeira previsão criminal de conduta do empregador que não recolhesse aos cofres públicos as parcelas retidas do empregado foi o art. 5.º do Decreto-Lei n. 65, de 14 de dezembro de 1937.

Na primeira alteração legislativa do crime, houve também a alteração do tipo objetivo. O art. 86 da Lei n. 3.807, de 26 de agosto de 1960 (Lei Orgânica da Previdência Social) não mais falava em reter enquanto núcleo do tipo, mas em falta de recolhimento. Será punida com as penas do crime de apropriação indébita a falta de recolhimento, na época própria, das contribuições e de outras importâncias devidas às instituições de previdência e arrecadadas dos segurados ou do público. Conforme observa Lemes (2010), não mais se trata de um crime comissivo (apropriar-se, ou reter indevidamente) por omissão, mas de um crime tipicamente omissivo (falta de recolhimento de contribuições recolhidas).

A Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, na tentativa de sistematizar a criminalidade contra a previdência social, previu, no art. 95, diversos crimes, dentre eles, a “apropriação indébita previdenciária, nos incisos “d”, “e” e “f”. Os comportamentos descritos nas demais alíneas, apesar de constarem no caput como crimes, eram estranhamente destituídos de sanção, razão pela qual continuou-se a aplicar as disposições (exceção às alíneas mencionadas, cuja sanção era a do art. 5.º da Lei n.º 7.492/86) da Lei n.º 8.137/90 (art. 1.º, inc. I).

A Lei n. 9.983, de 14 de julho de 2000 revogou expressamente o art. 95 da Lei n. 8.212/91 e inseriu, no Código Penal, os artigos 168-A e 337-A, revogando, outrossim, o art. 1.º, inciso I, da Lei n.º 8.137/90, no que se refere às contribuições sociais.

### 3.2.1. Apropriação indébita previdenciária

O crime aqui tratado está assim tipificado no Código Penal:

“Apropriação indébita previdenciária

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”.

### 3.2.2. Sonegação previdenciária

Este crime está assim tipificado no Código Penal:

“Sonegação de contribuição previdenciária

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”.

Conforme destaca Lemes (2010), entre os crimes do art. 168-A e do art. 337-A há algumas diferenças importantes, abaixo resumidas:

a) No primeiro, a contribuição não repassada à previdência social era referente a um desconto feito pelo agente; isto é, ele não é o contribuinte, mas o responsável tributário pelo pagamento do tributo. No segundo, é indiferente a origem do fato gerador;

b) nos crimes do art. 168-A, basta a omissão do recolhimento (nas três primeiras figuras) para a configuração do crime. Nos crimes do art. 337-A, além da supressão ou redução do tributo, é elementar do tipo a fraude para a sonegação. A fraude pode ser comissiva (por exemplo, falsificação de documento) ou omissiva (falsidade ideológica, omitindo fato que deveria constar em documento, por exemplo).

Dessa forma, pode-se dizer que a segunda modalidade (sonegação previdenciária) é mais grave, já que o agente pratica um ato prévio, fraudulento, orientado para a sonegação ou redução do tributo.

### 3.3. POSIÇÕES DOUTRINÁRIAS SOBRE O BEM JURÍDICO TUTELADO NOS CRIMES CONTRA A PREVIDÊNCIA SOCIAL

Para Bitencourt (2009), o bem jurídico tutelado no tipo penal do art. 168-A do CP são as fontes de custeio da seguridade social, particularmente os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (art. 194, CF). Esses bens jurídicos são protegidos especialmente contra a apropriação indébita, que é praticada por quem tem o dever de recolher os tributos e taxas. Em outros termos, tutela-se a própria subsistência financeira da previdência social. Na opinião do autor, portanto, é importante para o Fisco oportunizar ao contribuinte o recolhimento total do tributo, que é, em última instância, a finalidade dessas “leis arrecadadoras-criminalizadoras”.

Com relação ao crime tipificado no art. 337-A do CP, Bitencourt (2009) também considera que o bem jurídico tutelado são as fontes de custeio da seguridade social, particularmente os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (art. 194, CF). Neste caso, porém, objetiva-se, fundamentalmente, combater a criminalidade contra a tributação como mais uma medida para fortalecer a “Previdência Social” e, por extensão, a assistência aos desamparados, que constitui direito social assegurado na Constituição Federal de 1988 (art. 6º). Cumulativamente, essa norma penal protege o próprio patrimônio da Previdência Social, que sofre diretamente o dano decorrente da sonegação fiscal no campo previdenciário.

Greco (2009), por sua vez, considera que, como o crime de apropriação indébita previdenciária encontra-se inserido no Título II do CP, referente aos crimes contra o patrimônio, será este o bem que se busca proteger. Citando a opinião de Antonio Monteiro Lopes, o autor destaca que o patrimônio protegido não seria o de uma pessoa ou de algumas pessoas em particular, mas sim o patrimônio de todos os cidadãos que fazem parte do sistema previdenciário.

#### **4. A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E CONTRA A PREVIDÊNCIA SOCIAL**

Inicialmente a extinção da punibilidade dos crimes de sonegação fiscal era prevista no art. 2º da Lei n. 4.729/65, *in verbis*:

“Art 2º. Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.

Parágrafo único. Não será punida com as penas cominadas nos arts. 1º e 6º a sonegação fiscal anterior à vigência desta Lei”.

Nos crimes contra a ordem tributária a extinção da punibilidade estava prevista no art. 14 da Lei n. 8.137, a saber:

“Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.

Ambos os dispositivos foram revogados pelo artigo 98 da Lei n. 8.383/91, desaparecendo a possibilidade de extinção da punibilidade em decorrência do pagamento da dívida tributária.

Posteriormente, o art. 34 da Lei n. 9.249/95 introduziu novamente a possibilidade de extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, desde que fosse ultimado o pagamento. *Verbis*:

“Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”

Quanto à extinção da punibilidade do crime de apropriação indébita previdenciária, o § 2º, do art. 168-A do CP determina que “é extinta 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.”

Vale atentar para o fato de que o autor de um crime contra a ordem tributária ou sonegação fiscal poderia ver extinta a sua punibilidade, desde que pagasse integralmente o débito tributário até o recebimento da denúncia. Quanto ao crime de apropriação indébita, o autor do crime só teria a extinção de sua punibilidade se efetuasse o pagamento integral do débito fiscal até o início da ação fiscal.

A suspensão da pretensão punitiva do Estado, em decorrência do parcelamento da dívida tributária foi introduzida no ordenamento jurídico por meio do artigo 15 da Lei n. 9.964/00, *in verbis*:

“Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

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

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também:

I – a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei;

II – aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13.

§ 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos

de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal."

Com o chamado "Refis II", instituído pela Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003, a extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal, contra a ordem tributária e apropriação indébita previdenciária ganhou novo regramento. O dispositivo que trouxe a inovação foi o artigo 9º, a saber:

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

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

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

Por último, a Lei n. 11.941/09 (Refis IV), fruto da conversão da Medida Provisória n. 449/08, em seus artigos 67, 68 e 69, trouxe mais inovações sobre o tema, como pode ser visto nos dispositivos transcritos e comentados abaixo.

"Art. 67. Na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia".

Com o dispositivo supra, o Ministério Público não poderá apresentar a denúncia enquanto estiver ativo o parcelamento ultimado pelo contribuinte. Assim, os devedores que estão na iminência de serem denunciados, puderam aderir ao parcelamento e, conseqüentemente, impediram que o Ministério Público os denunciasse, permanecendo o impedimento enquanto estiverem adimplentes com as parcelas do acordo.

“Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva”.

Considera-se esse dispositivo coerente, pois caso não existisse tal comando, os infratores veriam a prescrição criminal atingir seus delitos. Desta feita, enquanto perdurar o parcelamento a pretensão punitiva ficará suspensa. Na esfera administrativa, os inquéritos podem ser concluídos, mas o Ministério Público não poderá denunciar. Na esfera judicial, os processos em curso serão suspensos, pelo mesmo prazo que durarem os parcelamentos.

“Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal.”

A determinação expressa no artigo 69 é no sentido de que será extinta a punibilidade dos crimes tributários após a comprovação do pagamento integral das dívidas tributárias pagas à vista ou parceladas. Vale ressaltar que tal determinação deverá ser aplicada em favor dos contribuintes pessoas físicas e jurídicas, inclusive quando forem sócios e administradores que estiverem respondendo por dívidas da pessoa jurídica.

Analisando o objeto tratado neste ponto do trabalho, depreende-se que tem sido valorizada pelo legislador a visão de que tanto os crimes contra a ordem tributária quanto os crimes contra a previdência social tutelam meramente os recursos financeiros do Estado. Resta saber: onde fica a proteção à efetividade das políticas sociais que, constitucionalmente, são deveres do Estado? Conforme já foi frisado neste estudo, o simples fato de o nome do segurado do RGPS não constar do Cadastro Nacional de Informações sócias (CNIS), alimentado pelas informações prestadas em GFIP, é suficiente para o indeferimento administrativo do benefício por este pleiteado junto à autarquia previdenciária. A omissão total ou parcial das suas remunerações também lhe acarreta sério prejuízo, já que o valor do benefício concedido será reduzido.

É preciso que sejam observadas as peculiaridades de cada bem jurídico tutelado pelos crimes aqui estudados. Nesse sentido, o legislador deve atentar para as questões sociais envolvidas e não apenas para a mera satisfação da função arrecadatória do Estado. É bom que se diga que tal alerta também vale para os Poderes Judiciário e Executivo, tendo em vista, respectivamente, o teor de certas decisões que têm sido proferidas pelos tribunais e de algumas medidas provisórias editadas pelo governo federal.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho apresenta uma evolução histórico-legislativa dos crimes contra a ordem tributária e dos crimes contra a previdência social, resgatando as abordagens teóricas, sob os pontos de vista penal e tributário, com ênfase para a definição dos bens jurídicos tutelados. Tratou-se, também, de algumas causas e consequências da extinção da punibilidade dos crimes estudados, inclusive no que se refere à suspensão da prescrição penal,

Viu-se que o sistema previdenciário brasileiro evoluiu à semelhança dos países precursores, tendo chegado ao modelo atual, largamente utilizado no cenário internacional, qual seja, um sistema subdividido em três regimes básicos: um regime geral e compulsório; um regime complementar e facultativo; e diversos regimes próprios para os servidores públicos, no caso brasileiro, da União, dos Estados, do Distrito Federal e de parte dos Municípios.

Comentou-se que no Brasil a Constituição Federal de 1988 significou o anúncio de uma nova ordem social, pautada no conceito de Seguridade Social como política de proteção mais abrangente, inclusive dispondo de orçamento próprio.

Corroborando com a opinião de Lemes (2010), no caso da previdência ou, numa análise mais ampla, da seguridade social, o bem jurídico tutelado não é meramente o crédito público, haja vista a dimensão social aí envolvida.

Como o bem jurídico é distinto do crédito meramente tributário (no qual o que se protege, com especial ênfase, é o patrimônio do Estado), distinta também deve ser a sua tutela jurídica. Com efeito, no sistema da Seguridade Social, tutela-se não apenas o patrimônio, mas o direito (difuso) de todo cidadão de ser protegido por esse sistema, de forma direta e imediata.

Não é exatamente o que ocorre com a ordem tributária, pois nesse âmbito tutela-se primordialmente o patrimônio estatal (crédito tributário), e, de forma mediata, o bem-estar social.

Assim sendo, é forçoso reconhecer que a proteção da seguridade social deve ser mais enfática que a proteção dedicada à ordem tributária. Sob pena do risco de quebra da própria coesão social, precipuamente guardada pelo sistema securitário.

O estudo aqui desenvolvido certamente não se propõe a elucidar todos os aspectos envolvidos nessa séria questão penal e tributária. No entanto, aliado a outros trabalhos já desenvolvidos sobre o tema, torna-se capaz de oferecer um panorama parcial acerca da classificação doutrinária dos crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social.

Para que se possa ampliar a análise e solidificar as conclusões já inferidas, seria importante o desenvolvimento de pesquisas mais aprofundadas, sobretudo aquelas que se proponham a ultrapassar as abordagens comumente experimentadas. Sugere-se, por exemplo, trabalhos que investiguem os efeitos da extinção da punibilidade sobre a efetividade dos benefícios previdenciários mantidos pelo RGPS.

Afinal, a partir da pesquisa científica torna-se possível uma análise crítica dos fenômenos sociais, fato que, no caso da ordem tributária e da previdência, servirá de base a adaptações necessárias ao fortalecimento de políticas públicas imprescindíveis ao bem-estar do cidadão ou, em última instância, à própria dignidade da pessoa humana.

## REFERÊNCIAS

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. São Paulo: Atlas, 2007.
- APOSENTADORIA sob risco. Revista Isto É, São Paulo, n. 1740, p 58- 59, 05 fev. 2003.
- BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. São Paulo: Martin Claret, 2008.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte especial, volume 3. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte especial, volume 5. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de direito previdenciário**. São Paulo: LTr, 2002.
- DELMANTO, Celso; *et al.* **Código Penal comentado**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- DE PAULA, Wellington da Silva. Do bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária. **JurisWay**. Disponível em: <[http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id\\_dh=3417](http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=3417)>. Acesso em: 20 jan. 2010.
- FAVONI, Célio. **A previdência social brasileira como política pública de renda nos municípios**. Londrina: UEL, 2000. Disponível em: <<http://www.fundacaoanfip.org.br/monografias.htm>>. Acesso em: 10 dez. 2002.
- FILLUS, João Thiago. O pagamento extemporâneo do crédito tributário como instrumento para a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributaria e de apropriação indébita previdenciária. **Fiscosoft**. Disponível em: <[http://www.fiscosoft.com.br/main\\_index.phphome=home\\_artigos&m=\\_&nx\\_=&viewid=164834](http://www.fiscosoft.com.br/main_index.phphome=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=164834)>. Acesso em: 04 jan. 2010.
- FRANÇA, Álvaro Sólón de. **A previdência social e a economia dos municípios**. Brasília: ANFIP, 1999.
- FUNDAÇÃO ANFIP DE ESTUDOS DA SEGURIDADE SOCIAL. **Análise da seguridade social em 2003**. Brasília : ANFIP, 2004.
- \_\_\_\_\_. **Previdência do serviço público brasileiro**: fundamentos e limites das propostas de reforma. Brasília: ANFIP, 2003.
- \_\_\_\_\_. **Reforma tributária e seguridade social**. Brasília: ANFIP, 2003.
- GRECO, Rogério. **Curso de direito penal**: parte geral, volume I. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.
- GRECO, Rogério. **Curso de direito penal**: parte especial, volume III. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2006.

\_\_\_\_\_. Parcelamento e crimes contra a ordem tributária. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 2140, 11 maio 2009. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=12806>>. Acesso em: 20 jan. 2010.

HIRECHE, Gamil Föppel El; SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes Tributários**. Salvador: Juspodivm, 2006.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

LEITE, Celso Barroso. **Um século de previdência social: balanço e perspectivas no Brasil e no mundo**. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1983.

LEMES, Alexandre Barbosa. Crimes previdenciários. **Buscalegis**. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/viewFile/15587/15151>>. Acesso em: 04 jan. 2010.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Princípios de direito previdenciário**. São Paulo: LTr /Previdenciária, 1985.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito da seguridade social**. São Paulo: Atlas, 2002.

MEDICI, André Cezar; SILVA, Pedro Luiz Barros. **Seguridade social no Brasil: bases operacionais para uma reforma**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, nº 2, volume 28, p. 114-136, abr./jun. 1994.

PESSOA, Leonardo Ribeiro. O “Refis da Crise” e a extinção da punibilidade nos crimes tributários. **Fiscosoft**. Disponível em: <[http://www.fiscosoft.com.br/main\\_index.phphome=home\\_artigos&m=\\_&nx\\_=&viewid=217080](http://www.fiscosoft.com.br/main_index.phphome=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=217080)>. Acesso em 28 dez. 2009.

RIBEIRO, Elizabeth Matos. **Condicionantes históricos de la emergencia y desarrollo de las “políticas de bienestar social”**. In: \_\_\_\_\_. “Políticas de bienestar social” en estados autoritarios: los casos de Brasil y España. 2000. 500 f. Tese (Doutorado em Ciência Política e Administração) – Departamento de Sociología y Ciencia Política y de la Administración, Universidad de Santiago de Compostela, Santiago de Compostela. f. 102-198.

ROSANVALLON, Pierre. **A crise do Estado-providência**. Goiânia: Universidade Federal de Goiás; Brasília: Universidade de Brasília, 1997.

SANTOS, Reginaldo Souza. **Notas metodológicas para a concepção de uma nova política social para o Brasil**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, no 36, p. 933-957, nov./dez. 2002.

SIMONASSI, Aloysio Augusto. **Estudo dos problemas gerenciais, estruturais e conjunturais da Previdência Social do Brasil: 1985 a 1998**. 2003. 141 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

SUSSEKIND, Arnaldo Lopes. **Previdência social brasileira**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1955.

TAVARES, Marcelo Leonardo; IBRAHIM, Fábio Zambitte; VIEIRA, Marco André Ramos. **Comentários à reforma da Previdência – EC no 41/2003**. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

THOMPSON, Laurence. **Mais velha e mais sábia: a economia dos sistemas previdenciários**. Brasília: Ministério da Previdência e Assistência Social, Coleção Previdência Social, série traduções, volume 4, 2000.

VARJÃO, Karolina V. C.; LEVYSKI, Ludmila W. S. **O impacto da previdência social como fator de desenvolvimento socioeconômico dos municípios brasileiros: o caso específico de Macururé, Bahia**. Brasília: UNB, 2000. Disponível em: <<http://www.fundacaoanfip.org.br/monografias.htm>>. Acesso em: 10/12/2002.

WERNECK VIANNA, Maria Lúcia Teixeira. **A americanização (perversa) da Seguridade Social no Brasil: estratégias de bem-estar e políticas públicas**. Rio de Janeiro: Revan, IUPERJ/UCAM, 2000.