



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO

DANIEL MARTINS DE OLIVEIRA

**“APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA” E O PROBLEMA DA
APLICABILIDADE DO ART. 2º, II DA LEI Nº 8.137/1990 AO ICMS PRÓPRIO**

FORTALEZA
2020

DANIEL MARTINS DE OLIVEIRA

“APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA” E O PROBLEMA DA
APLICABILIDADE DO ART. 2º, II DA LEI Nº 8.137/1990 AO ICMS PRÓPRIO

Monografia submetida ao Curso de
Direito da Universidade Federal do
Ceará, como requisito parcial para a
obtenção do grau de Bacharel em
Direito. Área de concentração: Direito
Tributário e Penal

Orientador: Prof. Dr. Raul Carneiro
Nepomuceno.

FORTALEZA
2020

Dados Internacionais de Catalogação na
Publicação Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Setorial da Faculdade de Direito

????

Oliveira, Daniel Martins.

“Apropriação indébita tributária” e o problema da aplicabilidade do art. 2º, II da lei nº 8.137/1990 ao ICMS próprio/ Daniel Martins de Oliveira. – 2020.
141 f. : enc. ; 30 cm.

Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito,
Curso de Direito, Fortaleza, 2020.

Área de Concentração: Direito Tributário, Penal e Constitucional.

Orientação: Prof. Dr. Raul Carneiro Nepomuceno.

1. Crime fiscal. 2. Apropriação indébita tributária - Brasil. 3. ICMS próprio. I.
Nepomuceno, Raul Carneiro (orient.). II. Universidade Federal do Ceará – Graduação em
Direito. III. Título.

?????

DANIEL MARTINS DE OLIVEIRA

“APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA” E O PROBLEMA DA
APLICABILIDADE DO ART. 2º, II DA LEI Nº 8.137/1990 AO ICMS PRÓPRIO

Monografia submetida ao Curso de
Direito da Universidade Federal do
Ceará, como requisito parcial para a
obtenção do grau de Bacharel em
Direito. Área de concentração: Direito
Tributário e Penal.

Aprovada em: ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Raul Carneiro Nepomuceno (Orientador)
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo
Universidade Federal do Ceará - UFC

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra
Universidade Federal do Ceará – UFC

*À minha mãe e demais familiares,
sem os quais eu nada seria. A vocês
o meu amor incondicional.*

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, por me conceder forças para conseguir alcançar meus objetivos.

À minha mãe, Margarida, por sempre estar presente e me apoiar, saiba que você é minha base, meu alicerce; obrigada por me ajudar a concretizar e encerrar mais uma caminhada da minha vida. Palavras nunca serão suficientes para demonstrar minha gratidão. Sua força me inspira. Te amo, mãe.

A minha namorada, Sabta, por toda paciência, carinho e compreensão, e por me ajudar diversas vezes, obrigada por tudo.

Aos meus familiares, em especial tios e tias, pela fé que depositaram em mim, pelo orgulho que sentem, pelas orações e por todas as manifestações de incentivo. A vitória também é de vocês.

Aos meus amigos de fora da faculdade que sempre torceram pelo meu sucesso e que muito contribuem em meu crescimento pessoal.

A todos os meus colegas da turma 2020.1 que fizeram parte desta história. Especialmente aos amigos integrantes do chamado “clube do bolinha”.

Ao meu orientador, professor Raul Nepomuceno, cuja contribuição neste trabalho é inestimável. Não só me sugeriu o tema, durante as enriquecedoras aulas de Direito Penal IV, mas sempre se demonstrou prestativo, auxiliando-me com paciência e atenção. Ao senhor, minha gratidão e admiração pelo grande exemplo de profissional.

A UFC e todo o corpo docente do curso de Direito, pelo conhecimento proporcionado e dedicação oferecida aos acadêmicos.

Aos Professores Hugo de Brito Machado Segundo e Carlos César Sousa Cintra, por terem aceitado participar da banca examinadora. A presença de ambos me envaidece, pois sei de seu gabarito e, como aluno, sempre me impressionei com a inteligência e o domínio dos temas lecionados.

A todos os funcionários da Faculdade de Direito, que fizeram parte desta conquista. Os servidores da Biblioteca, NPJ, Coordenação, serviços gerais (especialmente Seu Moura). Também reservo agradecimentos especiais à Xerox do Marcelo, que além de me proporcionar a economia de um bom dinheiro, me

rendeu boas conversas. Obrigado Marcelo, Moisés (Chuchu) e Caio.

Aos magistrados, servidores, estagiários, integrantes do projeto Ronda da Família, enfim todos que compõem a 3º Vara Criminal da Comarca de Maracanaú, meu primeiro estágio, por terem me aberto as portas, pela paciência no dia a dia e por todo o conhecimento transmitido. Especialmente, aos diretores de secretaria Seomara Abreu, Arlindo Pinheiro e ao Juiz de Direito Dr. César Morel Alcântara, pelos ensinamentos e pelo exemplo de profissionais que são.

Por último, mas não menos importante, ao pessoal da EEMTI Eunice Weaver, colegas, que diariamente se dedicam no desenvolvimento educacional do estado, atividade de função social ímpar. Em especial, aos meus coordenadores e diretor, pelo incentivo e compreensão nos momentos em que precisei me ausentar ou trocar de horários, por conta de eventos, provas, pesquisas de campo oriundas desta graduação. Ademais, ressalto a importante contribuição dos professores de língua portuguesa da referida escola e destaco o bom ambiente de trabalho ali construído, pautado no respeito, companheirismo e muito bom humor.

Meus sinceros agradecimentos!

RESUMO

A presente investigação tem como objetivo geral analisar o possível enquadramento do não recolhimento no prazo, do ICMS próprio, devidamente apurado e declarado pelo contribuinte, ao tipo penal previsto no art. 2º, II da Lei 8.137/90. Como objetivos específicos, buscou-se compreender o processo de criminalização de ilícitos tributários; analisar, sob os mais diversos aspectos, a tipificação penal constante no art. 2º, II da Lei 8.137/90; assimilar conceitos pertinentes e a sistemática implementada ao ICMS; examinar o entendimento adotado pelos Tribunais em relação ao tema. A metodologia utilizada no presente trabalho, baseia-se essencialmente na pesquisa bibliográfica, jurisprudencial e legislativa. Ademais, far-se-á uma análise dialética da Constituição e das leis que versam sobre a matéria, atrelada a um exame de decisões atinentes ao tema, tais como o HC 309.109/SC, julgado pelo STJ e o RHC 163.334/SC, no qual o STF emitiu seu entendimento, inclusive firmando tese a respeito da questão.

Palavras-chaves: Crimes contra a ordem tributária; Art. 2º, inciso II, Lei nº 8.137/90; ICMS próprio, declarado e não recolhido no prazo.

ABSTRACT

The general objective of this investigation is to analyze the possible framework of non-collection within the period, of the ICMS itself, duly determined and declared by the taxpayer, to the criminal type provided for in Art. 2, II of Law 8.137/90. As specific objectives, we sought to understand the process of criminalization of tax offenses; analyze, under the most diverse aspects, the criminal typification contained in Art. 2, II of Law 8.137/90; assimilate relevant concepts and the systematics implemented to ICMS; examine the understanding adopted by the Courts in relation to the subject. The methodology used in the present work is essentially based on bibliographic, jurisprudential and legislative research. In addition, a dialectical analysis of the Constitution and the laws on the matter will be made, tied to an examination of decisions related to the subject, such as HC 309.109/SC, judged by the STJ and rhc 163.334/SC, in which the Supreme Court issued its understanding, including establishing the thesis about the issue.

Keywords: Crimes against the tax order; Art. 2, item II, Law No. 8,137/90; ICMS itself, declared and not collected on time.

"What worries me is not the cry of the wicked, but the silence of the good."

Martin Luther King Jr.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	11
2. DO ILÍCITO TRIBUTÁRIO E SUA CRIMINALIZAÇÃO.....	13
2.1 Obrigação tributária e o ilícito tributário	13
2.2 Da Função do Direito Penal no contexto do Direito Tributário	16
2.3 Princípio da intervenção mínima ou <i>ultima ratio</i>	19
2.3.1 Princípio da Lesividade	23
2.3.2 Do caráter subsidiário e fragmentário do Direito Penal.....	25
2.3.3 Do princípio da proporcionalidade aplicado ao Direito Penal.....	26
2.4 Princípio da legalidade	28
3. ANÁLISE DO TIPO PREVISTO NO INCISO II DO ART. 2º, DA LEI Nº 8.137/1990 .	32
3.1 Lei 8.137/90	32
3.2 Apontamentos iniciais sobre o delito previsto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90	36
3.3 Do sujeito passivo e do sujeito ativo do crime	39
3.4 Objetividade Jurídica.....	41
3.5 Elemento subjetivo do tipo	43
3.6 Da constitucionalidade do dispositivo	48
3.7 Das repercussões penais aplicáveis ao condenado pela prática do crime de “apropriação indébita tributária”.....	50
4. EXAME DO ENTENDIMENTO ADOTADO PELO STJ NO HC 399.109/SC AO ENQUADRAR O ICMS PRÓPRIO, DECLARADO E NÃO RECOLHIDO NO PRAZO AO TIPO PREVISTO NO INCISO II DO ART. 2º, DA LEI Nº 8.137/1990.....	52
4.1 Breve análise do HC 399.109/SC.....	52
4.2 Linhas gerais sobre o ICMS	55
4.3 Da Necessidade ou não da substituição tributária para configuração do crime de apropriação indébita tributária	63
4.3.1 Um exame da expressão <i>na qualidade de sujeito passivo da obrigação</i>	63
4.3.2 Significado da expressão “valor de tributo” previsto no tipo penal em estudo	66
4.3.3 Acepção dos termos “descontado” e “cobrado”	71
4.4 Relevância do consumidor final na configuração do referido crime em caso de ICMS próprio, declarado e não recolhido pelo comerciante	84

4.5 Mero inadimplemento x apropriação indébita tributária.....	95
4.6 Da Falta de proporcionalidade e do efeito contraproducente da decisão proferida no HC 309.109/SC	97
5. CONSIDERAÇÕES SOBRE A DECISÃO PROFERIDA PELO STF NO RHC 163.334/SC.....	105
5.1 Assentamentos sobre a tese firmada pela Suprema Corte no RHC 163.334/SC..	105
5.2 Relevância do julgado RE 574.706/PR para o caso em questão.....	107
5.3 Do devedor contumaz	110
5.4 Possíveis consequências do entendimento adotado pelo STF no RHC 163.334/SC	116
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	121
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	126

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 entre seus títulos e capítulos trata da tributação e do orçamento do país, no qual está incluído o Sistema Tributário Nacional, que contribui com o Estado no importante tarefa de garantir à coletividade o bem estar necessário, assim como o desenvolvimento o nacional.

Assim, a captação de recursos por meio de tributos, representa meio fundamental para a realização dos direitos sociais cabíveis à população, tais como os serviços de educação, saúde, lazer, seguridade, assistência social, dentre outros.

Nesse sentido, o inadimplemento daquele que praticou fato gerador previsto em lei como tributável, dificulta de forma substancial na realização das políticas públicas a serem efetivadas pelos entes políticos.

Mais prejudicial que o inadimplemento, são os chamados crimes tributários. Estes não devem ser confundidos com os ilícitos meramente fiscais, pois o seu cometimento, além de desregular o Sistema Tributário Nacional, fere de forma grave bens jurídicos relevantes.

Nesse sentido, a lei 8.137/90 foi implementada no ordenamento jurídico visando tutelar a Ordem Tributária Nacional, que, por sinal, não se restringe a questão patrimonial do Estado, mas abrange todo o sistema arrecadatário e, em última análise, afeta de forma impactante no bem estar da coletividade.

Acontece que tanto o legislador, ao elaborar os tipos penais relativos às infrações tributárias, quanto o aplicador do direito, ao exercer a atividade jurisdicional, deve atuar com atenção aos princípios limitadores do Direito Penal, tais como o princípio da intervenção mínima, da legalidade, da proporcionalidade, etc.

Ademais, é preciso que se leve em consideração toda a sistemática praticada no ordenamento jurídico vigente, além da compreensão de institutos basilares do Direito Tributário. De fato, uma perfeita simbiose entre os dois ramos possibilita uma política criminal eficiente no combate aos crimes tributários.

Nesse contexto, este trabalho busca analisar, em diversos aspectos, a polêmica aplicação do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 ao não recolhimento, no prazo legalmente estabelecido, do ICMS próprio, devidamente apurado e declarado pelo

comerciante.

Em relação a metodologia utilizada no presente trabalho, será pautada essencialmente na pesquisa bibliográfica, jurisprudencial e legislativa. Outrossim, far-se-á uma análise dialética da Constituição e das leis que versam sobre a matéria, atrelada a um exame dos entendimentos doutrinários e das decisões dos Tribunais.

Para alcançar a proposta da pesquisa, a mesma foi estruturada em cinco capítulos, além da introdução e considerações finais.

Assim, no primeiro capítulo, tratar-se-á da criminalização do ilícito tributário à luz dos princípios que regem a atuação do direito penal.

O segundo capítulo abordará os crimes contra a ordem tributária, perpassando por um apanhado histórico da criminalização dos ilícitos tributários, além de uma breve caracterização do bem jurídico protegido.

Em seguida, no terceiro capítulo, passa-se a analisar o tipo previsto no inciso II do art. 2º, da lei nº 8.137/1990.

Dando continuidade, o quarto capítulo apresenta um exame do entendimento adotado pelo STJ no HC 399.109/SC ao enquadrar o ICMS próprio, declarado e não recolhido no prazo ao tipo previsto no inciso II do art. 2º, da lei nº 8.137/1990.

No capítulo cinco, buscar-se-á tecer considerações sobre a decisão proferida pelo STF no RHC 163.334/SC, assim como a tese emitida pela Suprema Corte no referido julgado.

Encerra-se o estudo, através de uma averiguação da proposta inicial e do atingimento dos objetivos norteadores da pesquisa. Buscar-se-á apresentar, ainda respostas à problemática, delimitações do tema e possíveis conjecturas sobre essa delicada questão.

2. DO ILÍCITO TRIBUTÁRIO E SUA CRIMINALIZAÇÃO

No Estado Democrático de Direito em que estamos inseridos não há mais espaço para arbitrariedades seja por parte do legislador, seja por parte do aplicador do direito, que estão limitados pelos princípios constitucionais, devendo respeitar os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos. Desse modo, o Direito Penal deve ser utilizado como *ultima ratio*, ou seja, sua aplicação deve ocorrer somente quando os demais ramos do direito não são suficientes para tutelar o bem jurídico que se deseja proteger. Assim, faz-se necessário uma análise sobre a legitimidade da criminalização dos ilícitos tributários, sob a ótica de alguns princípios que regem a aplicação do Direito penal, tais como o princípio da intervenção mínima, da lesividade, da fragmentariedade, da proporcionalidade e da legalidade.

2.1 Obrigação tributária e o ilícito tributário

Para que o Estado consiga alcançar os fins sociais a que se propõe, ele necessita arraigar recursos financeiros suficientes para tal. Dessa forma, tais valores são obtidos através da captação de tributos. Nesse sentido, explica Hugo de Brito Machado: “no exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.”¹ (grifo original).

Por outro lado, o referido autor esclarece ainda que embora o fundamento do poder de tributar do Estado seja a sua soberania – ou parcela desta -, a relação de tributação não configura simples relação de poder, mas uma relação jurídica, a qual “desenvolve-se e se extingue segundo regras preestabelecidas”².

Nessa perspectiva, tem-se que o Estado possui o poder de tributar, como meio de obter recursos para alcançar os fins sociais aos quais se propõe. Entretanto, deve exercer tal prerrogativa em conformidade com as limitações constitucionais e legais impostas para o exercício dessa competência, tendo em

¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 27.

² Idem..

vista que no Estado Democrático de Direito em que vivemos, não se pode admitir na ordem jurídica atual práticas despóticas e abusivas características de Estados Totalitários.

Partindo dessa premissa, verifica-se que o Estado ao exercer sua competência de cobrança de tributos deve proceder de forma consonante com as garantias dos contribuintes. Acontece, que, por outro lado, o contribuinte também deve proceder de forma compatível com a busca pelo bem comum da coletividade - adimplindo sua obrigação tributária sob pena de sofrerem as sanções impostas pela lei.

Com relação à obrigação tributária em si, discorre Hugo de Brito Machado:

[...] relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.³ (grifo original)

No mesmo sentido, prevê o Código Tributário Nacional (CTN)⁴ em seu artigo 113 que há dois tipos de obrigação tributária: a principal e a acessória.

Em síntese, tem-se que a obrigação principal emana da ocorrência de um fato, chamado no direito tributário de “fato gerador”, que se subsume a uma hipótese anteriormente prevista na lei tributária como causadora do dever de pagar o tributo, gerando assim ao contribuinte uma obrigação de dar. De sorte, que na obrigação acessória o sujeito passivo, mediante imposição de lei, possui uma obrigação de fazer ou não fazer com a finalidade de ajudar o fisco na arrecadação ou na fiscalização dos tributos de sua competência.

A obrigação tributária, desse modo, acaba sendo o ponto determinante para a ocorrência de ilícitos no contexto tributário. Assim, quando os indivíduos que possuem o efetivo dever de cumprir tais obrigações, deixam de satisfazê-las nos moldes e no prazo previsto em lei, surge um ilícito tributário.

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. op. cit., p. 125.

⁴ BRASIL. **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 09/01/2020.

Em linhas gerais, tem-se que a ilicitude consiste na violação ou na prática de um ato que contraria as normas jurídicas. Quando considerado apenas o contexto tributário, Paulo de Barros Carvalho aduz que:

todo e qualquer comportamento (omissivo ou comissivo) que represente desatendimento de deveres jurídicos previstos em normas que cuidem da tributação, a ela aplicando-se a correspondente sanção.⁵

Conforme se pode perceber nas palavras do autor, a ocorrência de um ilícito tributário está ligada, via de regra, a aplicação de uma sanção correspondente. De acordo com Hans Kelsen⁶, o termo sanção em sentido amplo pode representar um prêmio (sanção premial) ou uma punição pela realização de uma conduta desejada ou proibida pelo direito, respectivamente. No entanto, neste trabalho, há de se considerar o termo sanção em sentido estrito - mais usual - compreendido como uma espécie de penalidade imposta pelo direito àqueles que descumpriram uma norma jurídica.

Nesse cenário, é fundamental que o legislador ao preceituar que determinada conduta ou omissão ferem o ordenamento jurídico, estipule sanções compatíveis com o ilícito praticado, além disso, tais punições devem estar perfeitamente alinhadas aos preceitos constitucionais vigentes. Nessa perspectiva, na esfera tributária as sanções podem se dar de duas formas: administrativa ou penalmente.

Sanções administrativas, de forma breve, podem ser entendidas como aquelas que afetam apenas a seara patrimonial do indivíduo, podendo ser, portanto, aplicadas pela própria Administração Pública. Em contrapartida, as sanções penais podem restringir a liberdade do infrator, por conseguinte, só podem ser impostas pela autoridade Judiciária após o devido processo legal.

Sobre o tema, Fernando Capez esclarece que:

O descumprimento da obrigação tributária, isto é, a ação ou omissão contrária ao direito, caracteriza a chamada infração tributária. A Administração Fazendária pode lançar mão de diversos instrumentos jurídicos, dentre os quais a execução forçada da obrigação inadimplida, a fim de lograr o seu cumprimento. Não só esse remédio jurídico pode ser utilizado para recompor a situação jurídica violada. A Lei também dispõe

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 604.

⁶ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito / Hans Kelsen**; [tradução João Baptista Machado]. 6ª ed. - São Paulo : Martins Fontes, 1998. p. 17

sobre os chamados remédios sancionadores, os quais poderão servir de meio punitivo do descumprimento da obrigação.⁷

Em outras palavras, dependendo da gravidade da infração cometida, do bem jurídico protegido ou do meio articulado empregado; o descumprimento da obrigação tributária pode acarretar basicamente em três consequências: a propositura de uma ação de execução pelo fisco, a imposição de uma pena pecuniária ou, em casos extremos, em uma pena de caráter pessoal.

Esta última espécie de sanção aplicada quando da não satisfação da obrigação tributária, merece um cuidado especial do legislador para sua imposição, tendo em vista que recai diretamente sobre a pessoa praticante do ilícito, diferentemente das pecuniárias que alcançam apenas a seara patrimonial do sujeito. Dessa maneira, é preciso que se analise o papel desempenhado pelo Direito Penal quando inserido no âmbito do Direito Tributário.

2.2 Da Função do Direito Penal no contexto do Direito Tributário

A possibilidade de qualquer intervenção do Direito Penal, inclusive quando em situações decorrentes de outros ramos do Direito – civil, empresarial, tributário - deve ocorrer mediante cautela e adequada ponderação, além disso, o legislador precisa atuar pautado nos limites constitucionais.

Para um melhor entendimento da criminalização de ilícitos tributários, a princípio, faz-se necessário a compreensão de algumas premissas de dois âmbitos do Direito (o Penal e o Tributário), assim como suas relações e limites.

Quanto ao Direito Penal, é imprescindível que se assimile a missão (ou os fins, ou a função) que tal ramo exerce em relação à sociedade e ao próprio ordenamento jurídico. Nesse ponto, embora ainda existam algumas divergências doutrinárias, é indiscutível que a corrente majoritária aponta a “proteção de bens jurídicos” como a missão fundamental do Direito penal; sua missão por excelência.⁸

⁷ CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal: legislação penal especial, volume 4**. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 671

⁸ Neste sentido: MASSON (2011, 3ª ed., p. 9): “O Direito Penal tem como função a proteção de bens jurídicos, isto é, valores ou interesses reconhecidos pelo Direito e imprescindíveis à satisfação do indivíduo ou da sociedade”; PRADO (2011, 11ª ed., p. 70): “A função primordial desse ramo da ordem jurídica radica na proteção de bens jurídicos indispensáveis à sua própria conservação e progresso”; GRECO (2011, 13ª edição, p. 2): “A finalidade do Direito Penal é proteger os bens mais importantes e necessários para a própria sobrevivência da sociedade”; CAPEZ (2011, 16ª ed., p. 21): “A missão

Não obstante, parcela da doutrina, seguindo os paradigmas do alemão Hans Welzel⁹, indique como principal fim do Direito penal sua “função ético-social”.

Pertinente o argumento daqueles que se aliam à parte minoritária da doutrina, entretanto, mesmo que a ética exerça um papel importante no Direito penal ela não é um fim em si mesma, mas sim, uma maneira de evitar o cometimento de condutas lesivas aos bens jurídicos protegidos.

Assim, confirma-se a prevalência da tarefa de proteção de bens jurídicos pelo Direito penal, fundamento maior de sua existência.

Nesse sentido, explica Mirabete¹⁰ que “o Direito Penal tem por fim proteger a sociedade e defender os bens jurídicos fundamentais (vida, integridade física e mental, honra, liberdade, patrimônio, costumes, paz públicas, entre outros)”.

Ressalta-se que, com relação à opção legislativa brasileira de tutelar penalmente ofensas ao ordenamento jurídico-tributário, verifica-se que, no âmbito doutrinário, ainda hoje, há quem questione a legitimidade da referida escolha.

Coêlho¹¹ esclarece sobre a questão dizendo:

O direito penal tutela uma gama variada de direitos e interesses, e nem por isso deixa de ser direito penal. Desta forma, a lei tributária pode prever sanções fiscais para os ilícitos fiscais que não constituem crimes, delitos, e, portanto, são aplicadas pelas autoridades administrativas sem o concurso das leis penais. Doutra banda, o Código Penal, e as leis criminais, dispõem sobre os delitos de fundo fiscal (sonegação, fraude, apropriação indébita de crédito tributário e mais recentemente os crimes de responsabilidade fiscal), sancionados pelo Direito Penal, cuja edição compete ao legislativo federal e que submete o agente do delito à jurisdição criminal.

Nesse contexto, fala-se no Direito Penal Tributário que, em linhas gerais, representa uma subespécie do Direito Penal responsável pelo combate às condutas que atentam contra a ordem tributária.

Conforme apresenta Machado¹² o Direito Penal Tributário, é “um ramo autônomo do Direito Penal comum, sujeito, porém, às mesmas regras e princípios

do Direito Penal é proteger valores fundamentais para a subsistência do corpo social (...), denominados bens jurídicos”, entre outros.

⁹ Hans Welzel, *Derecho Penal Aleman: parte geral*. 11ª ed., traducción Juan Bustos Ramírez e Sérgio Yáñez Pérez, Santiago: Editora Jurídica de Chile. 1970, 378p.

¹⁰ MIRABETE, Júlio Fabbrini. *Manual de direito penal: parte geral*. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 23.

¹¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de direito tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 636-637.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p.207.

vigorantes naquele, e tem por fim proteger a política tributária do Estado, definindo tipos de ilícitos e cominando-lhe a sanção própria do Direito Penal.”

Importante salientar que o Direito Penal Tributário se coaduna com todo o sistema jurídico em vigor no Brasil, caracterizado por uma unicidade normativa, coerente, completa e despida de contradições ou lacunas¹³. Nesta perspectiva, é possível desprender que o Direito Tributário Sancionador encontra seus princípios e limites nos mesmos valores que informam as garantias constitucionais do Direito Penal.

Nessa linha de raciocínio, que a transgressão de um dever tributário surge como premissa necessária para eventual crime na esfera tributária. Assim, entende-se que quando se está diante de um crime contra a ordem tributária, haverá, na verdade, dois tipos de ilícito um penal e outro tributário. Diversamente, pode perfeitamente ocorrer um ilícito tributário sem que haja uma violação à norma penal. Essa inteligência é abordada por Martins da seguinte forma:

Na verdade, há uma compreensão de que o injusto penal depende do injusto tributário, isto é, existe o princípio da unidade do injusto penal e tributário (como penal-civil, penal-comercial etc). Os crimes contra a ordem tributária, supõem não só a realização das condutas típicas, descritas na lei penal, como ainda, obrigatoriamente, a ofensa dos deveres tributários, logo, se o direito tributário autoriza o comportamento, exclui-se a antijuridicidade e não se configura o crime tributário. As espécies penais são complementadas pelas normas tributárias, daí falar-se que a lei penal tributária é lei penal em branco.¹⁴

Diante disso, a legitimação do Direito Penal, para privar a liberdade de um cidadão que praticou uma conduta tida como delituosa, encontra-se no respeito aos diversos princípios constitucionais e penais que delimitam o Poder Estatal de punir, além da efetiva proteção de um bem jurídico relevante.

Quando corretamente administrada, a tutela penal desenvolve importante função na concretização do princípio da isonomia do cumprimento dos deveres tributários. Por outro lado, seu uso desmedido pode representar um efeito perverso da privação de liberdade contrariando toda a lógica constitucional vigente.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. O direito positivo como sistema homogêneo de enunciados deônticos. Anuário do mestrado em direito. n. 4. [s.l.], p. 133-138; CARVALHO, Paulo Barros de. Derivação e positivação no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2011, 372 p.; CARVALHO, Paulo de Barros. Interpretação dos fatos jurídico-tributários e os avanços da interdisciplinaridade. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). Direito tributário e ordem econômica: homenagem aos 60 anos da ABDF. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 880.

¹⁴ Misabel de Abreu Machado Derzi, in Crimes contra a ordem tributária. Ives Gandra da Silva Martins...[et. al.] São Paulo: IOB, 2002. p. 88.

2.3 Princípio da intervenção mínima ou *ultima ratio*

O sistema jurídico-penal do Estado representa o mais rigoroso instrumento de controle social, tendo em vista que impõe as mais severas sanções jurídicas: penas e, em alguns casos, medidas de segurança.

Nessa lógica, o ilícito penal constitui, ao menos em tese, o mais grave tipo de transgressão normativa. Assim, incriminam-se comportamentos a fim de proteger determinados bens e interesses considerados de grande relevância para a vida social. A incriminação de condutas, aliada a imposição de sanções, surge, a princípio, como uma tentativa de evitar a reiteração de comportamentos considerados delituosos.

Compreender quais bens jurídicos merecem a proteção do Direito Penal, é uma questão fundamental em um Estado Democrático de Direito. Nessa perspectiva, o princípio da intervenção mínima (*ultima ratio*) desempenha um importante papel na aplicação correta do Direito Punitivo.

Tem-se que, tal princípio restou-se concretizado com o advento do Iluminismo, sendo consagrado na Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789¹⁵. O mencionado diploma legal, em seu art. 8º, primeira parte, diz: “A lei apenas deve estabelecer penas estrita e evidentemente necessárias”¹⁶. Roxin, em observância à doutrina do contrato social que se consolidava na época, sustenta que “os cidadãos transferem ao Estado a faculdade de punir somente na medida em que tal seja indispensável para garantir uma convivência livre e pacífica”¹⁷.

Com a implementação da referida norma, afirma Luiz Luisi:

Surgia o princípio da necessidade, ou da intervenção mínima, preconizando que só se legitima a criminalização de um fato se a mesma constitui meio necessário para a proteção de um determinado bem jurídico. Se outras formas de sanção se revelam suficientes para a tutela desse bem, a criminalização é incorreta. Somente se a sanção penal for

¹⁵ LOPES, Maurício Antônio Ribeiro. Princípio da Insignificância no Direito Penal: Análise à luz das Leis 9.099/95 (Juizados Especiais Criminais), 9.503/97 (Código de Trânsito Brasileiro) e da jurisprudência atual. São Paulo: REVISTA DOS TRIBUNAIS, 2ª ed., 1999, p. 78.

¹⁶ FRANÇA. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão**, 26 de agosto de 1789.

¹⁷ ROXIN, Claus. **Estudos de Direito Penal**. Trad. Luís Greco. Rio de Janeiro, Renovar, 2006, p. 33.

instrumento indispensável de proteção jurídica é que a mesma se legitima.¹⁸

Luiz Regis Prado, por sua vez, afirma que o princípio da intervenção mínima limita o jus puniendi, ao pressupor que a tutela penal somente deve tratar daqueles bens jurídicos fundamentais da sociedade e caso não existam outros métodos eficientes “para assegurar as condições de vida, o desenvolvimento e a paz social, tendo em vista o postulado maior da liberdade e da dignidade da pessoa humana”¹⁹.

Nessa esteira, o princípio da intervenção penal mínima ocupa uma função essencial para assegurar as diversas garantias individuais, além da efetivação do importante princípio da dignidade da pessoa humana. Para Fernando Galvão, a intervenção penal mínima “é a expressão do axioma da *nulla lex (poenalis) sine necessitate*, que determina não ser possível a incriminação legal sem que haja a necessidade de uma intervenção tão gravosa quanto a promovida pelo Direito Penal.”²⁰

A adoção do Direito Penal como *ultima ratio* preconiza que o legislador, no momento da escolha dos comportamentos a serem punidos na condição de delito, adote a máxima cautela para não incriminar condutas passíveis de tratamento adequado por outros ramos do Direito. Segundo Capez, o referido princípio também possui como destinatário o operador do Direito, pois “recomenda-se não proceder ao enquadramento típico, quando notar que aquela pendência pode ser satisfatoriamente resolvida com a atuação de outros ramos menos agressivos do ordenamento jurídico.”²¹

Por outro lado, Paulo Queiroz aduz que o Direito Penal também não deve intervir nas condutas em que sua atuação se demonstre incapaz de alcançar os fins almejados por tal ramo do Direito. Afirma o autor:

[...] também por isso, impõe-se a não-intervenção naqueles domínios em que o direito penal se revele claramente ineficaz, ou, pior ainda, contraproducente, como é o caso, por exemplo, do lenocínio, aborto, jogo do bicho, tráfico ilícito de entorpecentes etc., em que muitos são os males que derivam da clandestinidade decretada pelo direito penal. [...]”, tendo

¹⁸ LUISI, Luiz. **Os princípios constitucionais penais**. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002, p.39.

¹⁹ PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e constituição**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p.56-60.

²⁰ ROCHA, Fernando A. N. Galvão da. **Direito penal - parte geral**. Rio de Janeiro: Impetus, 2004, p. 90.

²¹ CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal: parte geral**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 1, p. 38.

em vista os prejuízos advindos da clandestinidade decretada pelo Direito Penal, pois a violência inerente a tais atividades é, muitas vezes, fruto da intervenção penal.²²

Este ideal, aparentemente indiscutível, por diversas vezes foi deixado de lado e ameaçado por uma utilização desregulada do Direito Penal. Na Europa, durante o século XIX, países como Itália e Alemanha passaram por períodos de intensa produção normativa. Normas estas criminalizadoras, cujas lesões aos bens jurídicos tutelados seriam facilmente repreensíveis por outras esferas jurídicas, sendo, pois, desnecessária a intervenção penal.

Criou-se, assim, a chamada “inflação legislativa” ou “inflação penal”. O termo citado, denota o crescimento desmedido das legislações penais, gerando um efeito similar ao da inflação econômica. Se nesta a moeda perde seu valor em razão do aumento quantitativo de sua circulação no mercado, na “inflação legislativa” o que perde valor é a própria noção de “pena”. A prática abusiva da legislação penal, por si só, não promove o alcance da paz social, tendo em vista que, por mais que cresça o número de comportamentos tidos como delituosos, não há uma diminuição efetiva dos índices de criminalidade ou violência.

Sobre essa problemática, aduz Gomes:

A consequência natural do que acaba de ser exposto é ampliação excessiva da possibilidade de qualquer pessoa tornar-se um criminoso, constituindo o delito, muitas vezes, uma alea ou uma casualidade. Tudo isso contribui para a falta do ordenamento jurídico-penal se pode (e se deve) falar abertamente em deflação penal, especialmente o das infrações de mínima gravidade, infrações de perigo abstrato, as que conflitam com a Constituição etc.²³

Na tentativa de remediar os efeitos da excessiva criminalização, Luiz Luisi²⁴ expõe que, a partir de 1967, iniciou-se na Itália um processo de “deflação penal”. Segundo o autor, a principal medida implantada nesse sentido ocorreu na Itália, em relação à criação de normas, pois estas, passariam a ser formalizadas por circulares do Conselho de Ministros - a partir de 1983 - que recomendavam ao legislador a utilização dos critérios da proporção e da necessidade na criação de delitos. Desse

²² QUEIROZ, Paulo. **Funções do direito penal: legitimação versus deslegitimação do sistema penal**. 2. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p.120.

²³ GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Antonio; GOMES, Luiz Flávio. **Direito penal: Fundamentos e Limites do Direito Penal**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2012, p.313.

²⁴ LUISI, Luiz. **Os princípios constitucionais penais**. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002, p.45.

modo, para que fosse criado um tipo penal, seria preciso que a conduta ferisse valores fundamentais de forma efetiva e com real gravidade, além de que não existisse outro meio, dentro do ordenamento jurídico, que prevenisse e reprimisse com a mesma eficiência da pena.

Complementa Luisi, apontando que nesse processo pequenas infrações criminais transformaram-se em administrativas; passou-se a utilizar o princípio da bagatela; delitos em que se aplicava a pena pecuniária foram despenalizados; contravenções, descriminalizadas.²⁵

A despeito do aludido processo de “deflação penal”, ainda hoje se observa práticas excessivas da legislação penal. No Brasil, por exemplo, é comum a utilização de leis penais para exercer funções promocionais - visando convencer a sociedade da relevância do Estado para proteção de determinados bens - ou simbólicas - que visam acalmar a ira da população com o aumento do rigor das leis ou com novas criminalizações.

É certo que, não necessariamente, a criação de novas leis irá violar o princípio da intervenção mínima; contudo, quanto maior a ingerência estatal na escolha de condutas delituosas, maior a possibilidade de que situações menos gravosas sejam criminalizadas.

Diante do exposto, conclui-se que é necessário diminuir, sempre que possível, a atuação do Direito Penal. Apesar disso, o legislador, rotineiramente, diante do aumento da criminalidade, reage com novas incriminações. É sabido que a criminologia contemporânea aponta, como afirma Heleno Fragoso, que a prática de delitos constitui um fenômeno sociopolítico, intrinsecamente ligado às condições sociais, no qual o sistema punitivo pouco atua. Dessa forma, “É inútil tentar evitar certas ações tornando-as delituosas”.²⁶

Voltando ao estudo específico do princípio, deve-se observar os principais desdobramentos da intervenção mínima, dentre os quais estão: os princípios da subsidiariedade, da fragmentariedade e da lesividade – serão particularmente estudados a seguir.

²⁵ Idem, ibidem, p. 44.

²⁶ FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral**. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 275.

2.3.1 Princípio da Lesividade

O princípio da lesividade (ou ofensividade, ou da exclusiva proteção de bens jurídicos), surge como uma das manifestações do princípio da intervenção mínima.

Nessa ótica, o princípio da ofensividade decorre da própria ideia de excepcionalidade do Direito Penal, que deve tipificar um número mínimo de condutas, ou seja, apenas os comportamentos mais ofensivos ao convívio social. Assim, deve-se implantar uma política criminal em que as práticas consideradas criminosas sejam a exceção e não a regra.

Como explica Fernando Capez:

A atuação repressivo-penal pressupõe que haja um efetivo e concreto ataque a um interesse socialmente relevante, isto é, o surgimento de, pelo menos, um real perigo ao bem jurídico” e completa. (...) Na ofensividade, somente se considera a existência de uma infração penal quando houver uma efetiva lesão ou real perigo de lesão ao bem jurídico.²⁷

Segundo o princípio em comento, deste modo, somente poderá ser punida a conduta que, efetivamente, lesionar ou colocar em perigo real algum bem jurídico. Esta ideia, remete ao antigo brocardo latino *nullum crimen sine injuria* (ou seja: não há crime sem lesão).

Para Nilo Batista, o princípio da lesividade apresenta quatro funções, quais sejam: a) proibir a incriminação de uma atitude interna; b) proibir a incriminação de uma conduta que não exceda o âmbito do autor; c) proibir a incriminação de simples estados ou condições existenciais; d) proibir a incriminação de condutas desviadas que não afetem qualquer bem jurídico.²⁸

Com relação a primeira função, proibir a incriminação de uma atitude interna, entende-se que não se pode constituir tipos penais, com fundamento em ideias e convicções, desejos, aspirações e sentimento humanos. Assim, a fase de cogitação de um crime não é punível pelo Direito Penal enquanto estiver apenas no plano das ideias.

A segunda função do referido princípio seria a de proibir a incriminação de uma conduta que não exceda o âmbito do próprio autor. Aqui, busca-se,

²⁷ CAPEZ, Fernando. op. cit., p. 42.

²⁸ BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao direito penal brasileiro**. Rio de Janeiro: Revan, 11. ed., 2007. p.92.

inicialmente, evitar punir a autolesão – o indivíduo não pode ser criminalizado por utilizar objeto afiado para cortar a própria pele ou por tentar cometer um suicídio. Posteriormente, delimita o momento do iter criminis em que pode haver punição: enquanto as condutas estiverem no âmbito do autor, não devem ser objeto de tutela do Direito Penal (desde que não sejam, por si só, condutas criminosas). Assim, são impuníveis, em regra, os atos preparatórios de um crime.

Seguindo a elucidação de Nilo Batista, a terceira função da lesividade no direito penal é proibir a incriminação de simples estados existenciais. Nesse ponto, busca-se evitar que o Direito Penal atue punindo o indivíduo pelo que ele é, não pelo que efetivamente fez – ou seja, evita que seja aplicado o Direito Penal do autor. Neste sentido, o autor faz referência a uma possível incompatibilidade na seara penal, ao aduzir: “ levada às últimas consequências, essa função do princípio da lesividade implica excluir do campo do Direito Penal as medidas de segurança, uma vez que, como acentua Zaffaroni, um Direito Penal fundamentado na perigosidade e um direito penal de autor.²⁹

Por fim, a última função é a de proibição da incriminação de condutas desviadas que não afetem qualquer bem jurídico. Ressalta-se aqui, que o termo “condutas desviadas” deve ser entendido como “condutas incomuns” ou “diferentes”, que sejam desaprovadas pela maioria da coletividade. Dessa forma, a reprovação de um fato ou estado por parte majoritária da sociedade não significa que, por si só, haja lesão a bens jurídicos. A exemplo, o incesto: conduta tida como moralmente abjeta por grande parte dos indivíduos, entretanto, desde que seja praticado com consenso entre os envolvidos, não afeta qualquer bem jurídico. Logo, devendo, ser evitado sua criminalização.

Por fim, faz-se alusão a uma discussão que, rotineiramente, tem-se observado no contexto doutrinário e jurisprudencial. A divergência gira em torno de uma possível lesão ao princípio da lesividade, quando da instituição dos chamados crimes de perigo abstrato. Para aqueles que entendem ser inadequada – e até inconstitucional – tais crimes, o legislador estaria punindo uma conduta que não se demonstrou lesiva a qualquer bem jurídico. Vale ressaltar, todavia, que tal posição não tem sido adotada pelos Tribunais Superiores.

²⁹ BATISTA, Nilo. op. cit., p. 93.

2.3.2 Do caráter subsidiário e fragmentário do Direito Penal

Além do princípio da lesividade, a doutrina penalista costuma elencar, ainda, o caráter subsidiário e fragmentário como principais manifestações do princípio da Intervenção Mínima.

Em relação à subsidiariedade na norma penal, pode-se depreender, em linhas gerais, que no contexto de um Estado Democrático de Direito, o Direito Penal deve exercer um papel subsidiário a todos os outros meios de controle social, jurídicos ou não³⁰. Assim, passa a ser entendido como principal norteador do Direito penal “mínimo”.

O fundamento desse princípio, está pautado na garantia de que os bens jurídicos receberão, inicialmente, a tutela de outros ramos do Direito – Administrativo, Civil, Tributário etc - de modo que o Direito Penal se ocupe apenas das lesões as quais nenhuma outra instância é capaz de reprimir. Este caráter decorre do fato de a norma penal imputar uma grave violação à liberdade do infrator, devendo ser evitado ao máximo sua aplicação.

A respeito da postura subsidiária do Direito Penal, descreve Claus Roxin: "Ou seja: somente se podem punir as lesões de bens jurídicos e as contravenções contra fins de assistência social, se tal for indispensável para a vida em comum ordenada. Onde bastem os meios do direito civil ou do direito público, o direito penal deve retirar-se".³¹

Quanto ao caráter fragmentário do Direito Penal, este também encontra sua origem no princípio da intervenção mínima. De modo geral, significa que apenas os comportamentos de maior gravidade devem ser tratados como ilícitos penais.

Rogério Greco ao se referir ao princípio da fragmentariedade aduz que:

O ordenamento jurídico se preocupa com uma infinidade de bens e interesses particulares e coletivos. Como ramos desse ordenamento jurídico temos o direito penal, o direito civil, o direito administrativo, o direito tributário etc. Contudo, nesse ordenamento jurídico, ao direito penal cabe a menor parcela no que diz respeito à proteção desses bens. Ressalte-se, portanto, sua natureza fragmentária, isto é, nem tudo lhe interessa, mas tão somente uma pequena parte, uma limitada parcela de bens que estão sob a sua proteção, mas que, sem dúvida, pelo menos em tese, são os mais importantes e necessários ao convívio em sociedade.³²

³⁰ CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal**. São Paulo: SARAIVA, v.1, 16. ed., 2012, pp. 36-37.

³¹ ROXIN, Claus. Problemas fundamentais de direito penal. Lisboa : Vega, 1986. p. 28

³² Greco, Rogério. **Curso de Direito Penal**: parte geral. V. I. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Impetus,

Em suma, a subsidiariedade remete à necessidade de se adotar, inicialmente, respostas alternativas – menos severas - fora do campo penal, como o civil e o administrativo para remediar as condutas contrárias ao ordenamento jurídico. A fragmentariedade, por sua vez, requer que somente as lesões mais graves aos bens jurídicos mais importantes sejam passíveis de pena, configurando assim, um sistema descontínuo de proteção.

2.3.3 Do princípio da proporcionalidade aplicado ao Direito Penal

Segundo o princípio da proporcionalidade, as penas cominadas à determinada conduta devem ser proporcionais à gravidade do ilícito cometido.

Tal preceito, possui como primeiros traços a longínqua Lei de Talião, na teoria conhecida como “olho por olho, dente por dente”, implementada pelo Código de Hamurabi. Entretanto, sabe-se que essa ideia precípua de proporcionalidade, era fundamentada na vingança, sendo, pois, inaplicável nos dias atuais por ferir diversas garantias constitucionais, dentre elas a dignidade da pessoa humana.

Com o advento do período Iluminista, passou-se a considerar a humanização da intervenção penal e a limitação do poder absoluto do monarca. Nessa linha, pôde-se observar a contribuição de grandes personagens no contexto penalista, tais como Rousseau, Beccaria e Montesquieu, que buscaram enfatizar a necessidade de um aprimoramento das punições penais aplicadas até então. A busca pela humanização das sanções penais, trouxe consigo o reforço à noção de proporcionalidade. De acordo com Bittencourt, esse panorama ficou constatado expressamente no art. 15 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789: “a lei só deve cominar penas estritamente necessárias e proporcionais ao delito”.³³

Visando elucidar o princípio em comento, assevera Alberto Silva Franco:

O princípio da proporcionalidade exige que se faça um juízo de ponderação sobre a relação existente entre o bem que é lesionado ou posto em perigo (gravidade do fato) e o bem de que pode alguém ser privado (gravidade da

2015. p. 109

³³ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal, volume 1**: parte geral. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

pena). Toda vez que, nessa relação, houver um desequilíbrio acentuado, estabelece-se, em consequência, inaceitável desproporção. O princípio da proporcionalidade rechaça, portanto, o estabelecimento de cominações legais (proporcionalidade em abstrato) e a imposição de penas (proporcionalidade em concreto) que careçam de relação valorativa com o fato cometido considerado em seu significado global. Tem, em consequência, um duplo destinatário: o poder legislativo (que tem de estabelecer penas proporcionadas, em abstrato, à gravidade do delito) e o juiz (as penas que os juízes impõem ao autor do delito têm de ser proporcionadas à sua concreta gravidade).³⁴

A doutrina, costuma dividir o princípio da proporcionalidade em três outros subprincípios: o princípio da proporcionalidade em sentido estrito, o princípio da necessidade e o princípio da adequação.

De modo geral, um meio será considerado adequado quando for considerado apto a alcançar o resultado pretendido³⁵, ou quando a utilização deste meio, se não ensejar o alcance do objetivo, ao menos fomenta a sua realização.

Virgílio Afonso da Silva³⁶, faz uma importante ressalva ao chamar a atenção para o fato de que a doutrina brasileira costuma identificar a adequação apenas com a ideia de aptidão para alcance do fim pretendido, esquecendo-se de que a adequação pressupõe não apenas esta aptidão, mas também o fomento à realização deste fim.

Consoante a ideia de necessidade, tem-se que o meio a ser empregado deve ser o menos gravoso, dentre os disponíveis para a realização ou fomento do fim pretendido. Naturalmente, para que se realize tal escolha, é preciso que as alternativas apresentadas envolvam tão-somente medidas adequadas. Dentre estas medidas adequadas, e somente dentre elas, far-se-á a opção por aquela que menos afronte o direito fundamental: eis o elemento necessidade.

Quanto ao último componente do princípio da proporcionalidade: proporcionalidade em sentido estrito, pressupõe que as vantagens a serem trazidas pela adoção da medida superem as desvantagens.³⁷ Em outras palavras, A

³⁴ FRANCO, Alberto Silva. **Código Penal e sua interpretação jurisprudencial**. 5ª ed. São Paulo: RT. 1995.

³⁵ GOMES, Mariangela Gama de Magalhães. **O princípio da proporcionalidade no direito penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 126.

³⁶ SILVA, Virgílio Afonso. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, 2002, n. 789, pp. 36-37. Disponível em: <http://www.sbdp.org.br/arquivos/material/69_SILVA,%20Virgilio%20Afonso%20da%20%20O%20proporcional%20e%20o%20razoavel.pdf>. Acesso em: 09 de maio de 2015.

³⁷ CUNHA JUNIOR, Dirley. **Curso de direito constitucional**. 2 ed. Salvador: JusPodivm, 2008. p. 222.

proporcionalidade em sentido estrito, por fim, traz o sopesamento entre a intensidade da restrição ao direito atingido (intensidade da sanção estatal) e a importância da realização do direito (entrada no país com mercadoria estrangeira, por exemplo).³⁸

Ressalta-se que esta última vertente do princípio da proporcionalidade - proporcionalidade em sentido estrito - será de grande valia para este trabalho, tendo em vista que um dos pontos centrais, aqui discutidos, gira em torno da aplicação de uma pena privativa de liberdade a uma conduta, até então, reprimida através de outras medidas, menos graves e sem interferência do Direito Penal.

2.4 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade, base estrutural do próprio Estado de Direito, e também a pedra angular de todo Direito Penal que aspire à segurança jurídica³⁹, surgiu como a importante função de retirar o poder absoluto das mãos do soberano, exigindo, assim que todos estejam subordinados à lei.

De acordo com o entendimento de Paulo Bonavides:

O princípio da legalidade nasceu do anseio de estabelecer na sociedade humana regras permanentes e válidas, que fossem obras da razão, e pudessem abrigar os indivíduos de uma conduta arbitrária e imprevisível da parte dos governantes. Tinha-se em vista alcançar um estado geral de confiança e certeza na ação dos titulares do poder, evitando-se assim a dúvida, a intranquilidade, a desconfiança e a suspeição, tão usuais onde o poder é absoluto, onde o governo se acha dotado de uma vontade pessoal soberana ou se reputa *legibus solutus* e onde, enfim, as regras de convivência não foram previamente elaboradas nem reconhecidas.⁴⁰

Tal princípio, teve como uma de suas primeiras manifestações a redação contida no art. 7º - primeira parte - da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, em que já se afirmava: *Ninguém pode ser acusado, detido ou preso, senão nos casos determinados pela lei e de acordo com as formas por ela prescritas.*⁴¹

Ao se referir ao princípio da legalidade, parte da doutrina costuma fazer alusão a expressão latina *nullum crimen, nulla poena sine praevia lege*, atribuída a

³⁸ SILVA, Virgílio Afonso. op. cit. p. 38.

³⁹ BATISTA, Nilo. op. cit., p. 67.

⁴⁰ BONAVIDES, Paulo. Ciência política, p. 112.

⁴¹ FRANÇA. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão**, 26 de agosto de 1789.

Paul Johann Anselm Ritter Von Feuerbach, em seu Tratado de direito penal, que veio a lume em 1801.⁴²

Para Guilherme Nucci a legalidade pode ser visualizada a partir de três visões distintas:

Ao cuidarmos da legalidade, podemos visualizar os seus três significados. No prisma político é garantia individual contra eventuais abusos do Estado. Na ótica jurídica, destacam-se os sentidos lato e estrito. Em sentido amplo, significa que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5.º, II, CF). Quanto ao sentido estrito (ou penal), quer dizer que não há crime sem lei que o defina, nem tampouco pena sem lei que a comine. Neste último enfoque, é também conhecido como princípio da reserva legal, ou seja, os tipos penais incriminadores somente podem ser criados por lei em sentido estrito, emanada do Poder Legislativo, de acordo com o processo previsto na Constituição Federal.⁴³

Nessa perspectiva, o inciso XXXIX do art. 5º da Constituição Federal, cristaliza o princípio da legalidade da seguinte forma: Não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal⁴⁴ – redação esta, quase análoga àquela contida no art. 1º do Código Penal.

É o princípio da legalidade, sem dúvida alguma, o mais importante do Direito Penal, referindo-se, em linhas gerais, a necessidade de o legislador estipular prévia e precisamente a conduta a ser tipificada, bem como a pena a ser cominada. Além disso, é preciso que o surgimento de um tipo penal respeite tanto o procedimento formal adequado, quanto a toda lógica de garantias e direitos constitucionalmente tutelados.

Em outras palavras, a lei viabiliza a segurança jurídica para o cidadão de não ser punido, caso não haja uma previsão legal anterior criando o tipo incriminador, ou seja, definindo as condutas proibidas (comissivas ou omissivas), sob a ameaça de sanção.

Parcela considerável dos penalistas, ao tratar do princípio da legalidade também discorre sobre três possíveis desdobramentos intrínsecos aquele: o princípio da reserva legal, da anterioridade da norma e da taxatividade.

Quanto ao princípio da reserva legal, este remete a vedação imposta ao

⁴² BATISTA, Nilo. op. cit., p. 66.

⁴³ Nucci, Guilherme de Souza. **Manual de direito penal**. 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2014.

⁴⁴ BRASIL. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 27/04/2020.

legislador de criar de delitos por qualquer outro tipo normativo que não seja a lei (em sentido estrito). Somente o produto da função do Poder Legislativo poderá tipificar crimes. Nem mesmo medidas provisórias, que têm força de lei, podem ser utilizadas, por não serem fruto da representação popular. Além disso, é preciso que se respeite a competência do ente federativo para a criação da norma penal - segundo o art. 22, inciso I, da Constituição Federal, compete privativamente à União legislar sobre direito penal.

Importante, salientar que o princípio da reserva legal possui uma limitação referente ao conteúdo material da norma incriminadora. Sobre o tema, salienta Ferrajoli:

O sistema das normas sobre a produção de normas – habitualmente estabelecido, em nossos ordenamentos, com fundamento constitucional – não se compõe somente de normas formais sobre a competência ou sobre os procedimentos de formação das leis. Inclui também normas substanciais, como o princípio da igualdade e os direitos fundamentais, que de modo diverso limitam e vinculam o poder legislativo excluindo ou impondo-lhe determinados conteúdos. Assim, uma norma – por exemplo, uma lei que viola o princípio constitucional da igualdade – por mais que tenha existência formal ou vigência, pode muito bem ser inválida e como tal suscetível de anulação por contraste com uma norma substancial sobre sua produção.⁴⁵

Já o princípio da anterioridade da lei, de forma sucinta, exige que a lei esteja em vigor antes da prática do ato definido como criminoso. Assim, tanto a conduta já deve estar prevista em lei e em vigor, como as penas cominadas. Extrai-se, ainda, a inaplicabilidade de um eventual aumento de pena após a realização da conduta criminosa.

Conforme Greco⁴⁶, “com essa vertente do princípio da legalidade tem-se a certeza de que ninguém será punido por um fato que, ao tempo da ação ou da omissão, era tido como um indiferente penal, haja vista a inexistência de qualquer lei penal incriminando-o (*nullum crimen nulla poena sine lege praevia*).”

Por fim, quanto à taxatividade, tem-se que esta possui duplo direcionamento. Nesse sentido, explica Luiz Regis Prado⁴⁷ que o princípio da taxatividade pode possuir como destinatários tanto o legislador (nesse caso, também chamado de princípio da determinação) como o próprio Juiz em sua atividade jurisdicional.

⁴⁵ FERRAJOLI, Luigi. **Derechos y garantías** – La ley del más débil, p. 20-21.

⁴⁶ GRECO, Rogério. op. cit., p. 146.

⁴⁷ PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro**: parte geral, arts. 1º a 120. São Paulo: Revista dos Tribunais, 13. ed. rev. atual. e ampl., 2011, p. 109.

Quanto a sua primeira dimensão, é voltada para o legislador, devendo este, descrever o fato punível de maneira mais minuciosa, precisa e taxativa possível. Ademais, os cidadãos devem saber exatamente quais comportamentos são considerados ilícitos, logo, sendo vedado ao legislador o uso de conceitos vagos e imprecisos, pois esta prática acarreta a indesejada insegurança jurídica.

Por outro lado, a taxatividade da lei busca garantir que o juiz interprete a norma penal nos limites estritos a que foi formulada, de tal forma que sua interpretação não venha a constituir abuso judicial. Prado, acrescenta que: “Em outras palavras, restringe-se a liberdade decisória do juiz (*arbitrium iudicis*) a determinados parâmetros legais, que não podem ser ultrapassados no momento da aplicação da lei ao caso concreto.”⁴⁸

⁴⁸ Idem.

3. ANÁLISE DO TIPO PREVISTO NO INCISO II DO ART. 2º, DA LEI Nº 8.137/1990

O artigo 2º da Lei nº 8.137/90 compõe o primeiro capítulo que trata dos crimes contra a ordem tributária, no qual se diferenciam daqueles previstos no artigo 1º do mesmo diploma legal, pois não exige a ocorrência de supressão ou redução do tributo. Assim, tal artigo subdivide-se em cinco incisos, cada um delimitando um comportamento delituoso específico.

Por questão de objetividade e pertinência temática, far-se-á um breve estudo sobre a Lei 8.137/90 e em seguida se buscará analisar de forma mais aprofundada o segundo inciso delineado no artigo 2º da mencionada lei - reportado frequentemente como crime de apropriação indébita tributária.

3.1 Lei 8.137/90

Como verificado no primeiro capítulo, o chamado Direito Penal Tributário⁴⁹ incide apenas em situações de graves lesões a bens jurídicos relevantes, não se confundindo, pois com meras infrações fiscais. Cezar Roberto Bitencourt e Luciana de Oliveira Monteiro apontam dois fatores que diferenciam o crime tributário da infração fiscal:

a) materialmente, o crime tributário deve representar uma ofensa a um determinado bem jurídico, e não uma mera infração das normas impostas pelo Direito Tributário, porquanto não se pode admitir a criminalização de condutas constitutivas de mera infração de dever;

b) não obstante a antijuridicidade ser uma categoria comum a todos os ramos do Direito, a persecução de delitos, dentre eles os crimes tributários, atende a princípios e regras de imputação específicos, propriamente penais, do que se conclui que a constatação da responsabilidade penal objetiva e subjetiva e a declaração de culpabilidade constituem pressupostos necessários e irrenunciáveis para a aplicação da pena.⁵⁰

No Brasil, desde o período imperial (1822 a 1889), o Código Criminal do Império de 1830, em seu art.177⁵¹, já criminalizava a prática de descaminho (na

⁴⁹ LIMA. Renato Brasileiro de. 2018. p.47.

⁵⁰ BITTENCOUR. Cezar Roberto; MONTEIRO. Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo. Saraiva, 2013, pág. 33.

⁵¹ Art. 177. Importar, ou exportar generos, ou mercadorias prohibidas; ou não pagar os direitos dos

época havia apenas um tipo penal que englobava contrabando e descaminho), ilícito este referente ao não pagamento dos tributos devidos em decorrência de transações comerciais de importação e exportação. Delito semelhante constava no Código Penal Republicano de 1890, no art. 265⁵², e no vigente Código Penal de 1940, no art. 334.

Entretanto, foi somente com o advento da Lei n.º 4.729/65, que o Direito Penal Tributário tomou seus primeiros traços, pois transformou ilícitos meramente administrativos em crimes de sonegação fiscal, definindo e compilando, à época, todas as condutas relacionadas ao não recolhimento de tributos.

Importante ressaltar, que pouco antes da Lei 4.729/65 outro dispositivo legal já havia sido instituído no mesmo sentido – criação de delitos relacionados ao descumprimento de obrigações tributárias. Se trata da Lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964⁵³, que, em equiparação ao artigo art. 168 do Código Penal, tipificava o crime de apropriação indébita do imposto de renda, imposto sobre o consumo e o imposto do selo, então existente.

Contudo, Edmar Oliveira de Andrade Filho⁵⁴ assevera que foi a Lei 4.729/65 a etapa mais importante da evolução legislativa sobre os crimes fiscais. Partiremos então desse diploma legal até chegarmos aos atuais tipos penais definidos na Lei 8.137/90.

À época, os referidos delitos ficaram conhecidos como Crimes de Sonegação Fiscal. Cabe destacar que os delitos ali previstos eram classificados como formais, uma vez que a descrição legal não exigia a realização de qualquer resultado naturalístico para consumação dos mesmos. Além disso, as condutas ali previstas eram punidas exclusivamente com a pena de detenção, evidenciando um tratamento mais brando aos delitos tributários nesse período.

que são permitidos, na sua importação, ou exportação.

Penas - perda das mercadorias ou generos, e de multa igual á metade do valor delles.

⁵² Art. 265. Importar ou exportar, generos ou mercadorias prohibidas; evitar no todo ou em parte o pagamento dos direitos e impostos estabelecidos sobre a entrada, sahida e consumo de mercadorias e por qualquer modo illudir ou defraudar esse pagamento:

Pena - de prisão cellular por um a quatro annos, além das fiscaes.

⁵³ BRASIL. LEI Nº 4.357, DE 16 DE JULHO DE 1964. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sôbre a renda, e dá outras providências. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4357.htm>. Acesso em: 23/03/2020.

⁵⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p.53.

Os Crimes Contra a Ordem Tributária, como conhecemos no cenário atual, foram introduzidos em nosso ordenamento pela Lei nº 8.137/90 em substituição a Lei nº 4.729/65.

Assim, atualmente, tais crimes são listados nos arts. 1º a 3º da Lei n. 8.137/90, além de outros delitos previstos no Código Penal (v.g., art. 168-A, art. 334, art. 337-A, etc.).

O dispositivo legal vigente, prevê em seus artigos 1º e 2º tipos penais praticados por particulares, constituindo-se em crimes comuns, pois “podem ser praticados por qualquer pessoa”⁵⁵, já no art. 3º, previu-se ilícitos praticados por funcionários públicos, sendo, portanto, crime próprio, uma vez que “exige determinada qualidade ou condição pessoal do agente”⁵⁶, no caso, de acordo com a definição do art. 327 do Código Penal Brasileiro, exercer cargo, emprego ou função pública, ainda que transitoriamente ou sem remuneração.

Ademais, a Lei nº 8.137/90 também discrimina os crimes contra a ordem econômica e as relações de consumo (art. 4º ao art. 7º), estipula multas para os crimes contra a ordem tributária (art. 8º ao art. 10 - capítulo III) e dá demais disposições gerais no capítulo IV.

Contudo, deve-se pontuar que neste trabalho apenas a parte da lei 8.137/90 que trata dos crimes contra ordem tributária serão abordados, tendo em vista a pertinência com a questão central desenvolvida da presente dissertação.

Desse modo, percebe-se que a nova lei trouxe um tratamento mais rigoroso em relação as penas aplicadas, uma vez que para as condutas descritas no artigo 1º a pena prevista é de reclusão, diferentemente ao que constava na lei anterior em que todas as condutas eram apenadas com detenção.

Nota-se, ainda, uma semelhança entre os tipos capitulados na nova lei e aqueles previstos no dispositivo legal anterior. Entretanto, um ponto relevante foi alterado trazendo, assim, grandes repercussões na esfera penal e processual penal, especificamente no que diz respeito ao aperfeiçoamento do crime. Trata-se da expressão “suprimir ou reduzir tributo” constante do caput do artigo 1º.

A inclusão dessa expressão acabou alterando a classificação dos delitos fiscais - de crimes formais para crimes materiais.

⁵⁵ GRECO, Rogério. op. cit., p. 230.

⁵⁶ Idem.

Assim, o art. 1º da Lei 8.137/90 trata dos delitos denominados “crimes materiais” ou “de dano” (com exceção do inciso V), em que sua consumação depende da ocorrência do resultado, no caso, consistente na efetiva “supressão ou redução” do valor consubstanciado no tributo ou contribuição social e qualquer acessório.

Essa perspectiva, é facilmente observada na disposição do referido artigo, que está redigido da seguinte forma:

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.⁵⁷

Essa diferença na classificação dos delitos, constitui um dos principais argumentos elencados pela doutrina (atualmente consubstanciada pela súmula 24 do STF⁵⁸) para justificar a necessidade de prévio esgotamento das vias administrativas como condição para a propositura da ação penal em tais delitos.

Por outro lado, os tipos penais previstos no artigo 2º seguem a linha adotada na antiga Lei nº 4.729/65, no que se refere a condição de crimes formais, conforme se pode observar no texto a seguir:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

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

⁵⁷ BRASIL. LEI Nº 8.137, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990. **Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.** <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 24/03/2020.

⁵⁸ Súmula vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
 III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
 IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
 V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.
 Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.⁵⁹

Com base no exposto acima, os delitos previstos neste artigo são crimes formais, pois não se exige nenhum resultado para a sua consumação – diferentemente do artigo 1º - bastando, assim, apenas a prática de qualquer dos comportamentos previstos em suas alíneas.

Verifica-se, por fim, que nos incisos I, III, IV e V, assim como no art.1º, há uma clara intenção de enganar o Fisco, mediante meios ardilosos, objetivando fraudar o sistema tributário. Dessa forma, o agente atua lesionando a ordem jurídica tributária, sendo razoável, portanto, a criminalização de seu comportamento.

Quanto ao inciso II do art. 2º da Lei 8.137/90, este merecerá uma maior atenção, tendo em vista que constitui ponto de diversas discussões – inclusive em sede de constitucionalidade -, além de se encontrar no cerne da questão motivadora deste trabalho.

3.2 Apontamentos iniciais sobre o delito previsto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90

Cuida-se da “chamada apropriação indébita tributária”, expressão atribuída pelo Superior Tribunal de Justiça e adotada por boa parte da doutrina, em alusão a semelhança com o delito previsto no artigo 168 do Código Penal.

Ressalta-se, inicialmente, que o tipo penal em análise configura ponto, historicamente, rodeado por controvérsias e peculiaridades que, ao longo do tempo, ocasionaram dificuldades em sua correta aplicação. Esse cenário, é facilmente

⁵⁹ BRASIL. LEI Nº 8.137, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990. **Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.** op. cit.

evidenciado na discrepância de decisões emitidas por tribunais – inclusive dentro de um mesmo órgão jurisdicional – envolvendo a tipificação do referido comportamento.

Assim, importante se faz a busca por uma melhor compreensão do delito, verificando suas elementares. Dessa forma, o crime em questão encontra-se descrito nos seguintes termos:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

[...]

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;⁶⁰

A princípio, ressalta-se que a expressão *da mesma natureza* se refere ao artigo 1º, que trata, de forma clara e direta, dos crimes contra a ordem tributária. Desse modo, o inciso II do artigo 2º descreve comportamento delituoso diverso da sonegação em sentido próprio, estando, por outro lado, ligado a retenção de valores oriundos de operações tributadas.

O núcleo do tipo está em “deixar de recolher”. Assim, no presente tipo, o autor do crime (sujeito passivo da obrigação tributária) possui a obrigação de recolher valor de tributo de um terceiro e repassá-lo ao órgão público competente, dentro de um prazo legal previamente estabelecido em lei. Caso proceda de forma diversa, poderá ser processado e punido pelo cometimento do delito. “Deixar de recolher”, portanto, significa uma omissão por parte do indivíduo, que não recolhe os valores de tributos ou contribuições sociais devidas ao ente público.

Relativamente ao termo em comento, Monteiro (1994, apud Schoerpf, 2004, p. 177) esclarece que:

Deixar de recolher. Atraso. A expressão significa, gramaticalmente, o não recolhimento do tributo ou da contribuição, que a fonte reteve ou descontou ou cobrou de terceiro, como depositário; civilmente, a conduta omissiva do agente, que o coloca em mora, se assim agiu por culpa exclusiva; e penalmente, uma apropriação indébita de valor do qual o agente estava na posse precária ou provisória, para recolhê-la e transferi-la ao seu legítimo titular: a Fazenda Pública Federal, estadual, municipal, autárquica ou do Distrito Federal.⁶¹

⁶⁰ Idem

⁶¹ SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária: Aspectos Constitucionais, Tributários e Penais**. Curitiba: Juruá, 2004. 240 p.

No mesmo sentido, mas de forma mais sucinta, Tasse et al afirma que no artigo 2º, inciso II “O conjunto de verbos deixar de recolher significa não pagar. Portanto, o sujeito ativo, no presente caso é o substituto tributário que não paga, dentro do prazo, o valor do tributo devido ao fisco”.⁶²

Nessa perspectiva, tem-se que tal delito pode ser facilmente classificado como crime omissivo próprio. No entanto, é preciso ter em mente que o comportamento omissivo (deixar de recolher), deve ser precedido por condutas comissivas - descontar ou cobrar valor de tributo ou contribuição social de terceiro – realizadas pelo autor do crime.

Sobre esse ponto, expõe Eisele:

Para que o resultado (consistente no não recolhimento do tributo) ocorra é necessária uma conduta mista por parte do sujeito, consistente em uma fase preparatória que se realiza comissivamente pela cobrança ou desconto do contribuinte de fato do valor correspondente à receita tributária, consubstanciada em uma ação, depois, numa fase complementar, de execução propriamente dita, na modalidade omissiva, com a inércia quanto à realização do pagamento.⁶³

Quanto aos termos *descontado* e *cobrado* presentes na descrição do tipo penal em comento, estes merecem uma análise mais aprofundada e serão abordados neste trabalho em tópico específico.

Eisele acrescenta, ainda, o fato de não haver nesse dispositivo a exigência efetiva de redução ou supressão tributária, logo, o tipo em apreço trata-se de um crime formal, pois embora não exigível para a tipificação da conduta, o dano tributário pode ocorrer dando margem ao exaurimento.⁶⁴

Em relação à consumação do crime, Gonçalves e Baltazar Júnior, destacam que se trata de crime instantâneo e não permanente, consumando-se com o vencimento do prazo para recolhimento do “tributo descontado ou cobrado”.⁶⁵

Aliás, exatamente por esta condição de delito instantâneo (aquele em que há consumação imediata, em único instante, ou seja, uma vez encerrado está consumado), Ricardo Antonio Andreucci diz ser inadmissível a forma tentada neste

⁶² TASSE, Adel El et al. **Legislação Criminal Especial**. 2º. Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p 972.

⁶³ EISELE, Andreas. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 167.

⁶⁴ TASSE, Adel El et al. op. cit., p. 972.

⁶⁵ GONÇALVES, Victor Eduardo Rios. BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Legislação penal especial esquematizado**. – 5. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019. p. 1.024.

delito.⁶⁶

Ademais, o crime descrito no inciso II do artigo 2º da lei 8.137/90 representa uma forma mais abrangente de apropriação indébita no contexto tributário, tendo em vista que engloba a generalidade de tributos e contribuições.

Em contrapartida, o delito constante no artigo 168-A do Código Penal, constitui uma forma especial - apropriação indébita previdenciária - com objeto mais restrito. Nesta modalidade, tem-se como sujeito ativo do delito o empregador que não recolhe a contribuição social devida à Previdência Social descontada do empregado. Aqui, resta claro que não se trata de qualquer tributo ou contribuição social, mas, sim, especificamente de contribuição previdenciária.

Registre-se que, anteriormente, a apropriação indébita previdenciária estava prevista no artigo 95, d, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, dos crimes contra a Previdência Social; contudo, com o advento do artigo 1º da Lei n. 9.983, de 14 de julho de 2000, tal previsão foi revogada, tendo sido criado um novo tipo, inserido no artigo 168-A do Código Penal, cujo teor é o seguinte: “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”.

Diante das considerações iniciais relativas ao crime em apreciação, buscar-se-á, a partir de agora, alcançar uma maior compreensão do delito no que diz respeito aos sujeitos envolvidos, a sua objetividade jurídica, ao elemento subjetivo exigido, à constitucionalidade e às eventuais repercussões penais aplicáveis ao condenado pela prática do crime.

3.3 Do sujeito passivo e do sujeito ativo do crime

A apreciação dos sujeitos passivo e ativo no crime descrito no inciso II do artigo 2º da lei 8.137/90 depende, invariavelmente, de um conhecimento claro da relação tributária existente.

Isso, porque é o sujeito passivo da relação tributária (contribuinte ou responsável tributário) quem figurará no polo ativo do referido delito. Enquanto, o que sujeito ativo da relação tributária (ente público competente pelo tributo)

⁶⁶ Andreucci, Ricardo Antonio **Legislação penal especial**. – 13. ed. atual. e ampl. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018. p. 718

constituirá, uma vez constatado o ato criminoso, no polo passivo do tipo penal em apreço.

Quanto a este último, – sujeito passivo do delito – Andreucci aponta como sendo o Estado representado pela Fazenda Pública federal, estadual e municipal⁶⁷. De fato, há certo consenso doutrinário e jurisprudencial no sentido de ser a Fazenda Pública correspondente ao tributo o sujeito passivo do tipo penal.

Por outro lado, a identificação do sujeito ativo do crime descrito no artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/90 nem sempre será tão simples. Nesse sentido, existem casos que, ainda hoje (trinta anos após a inserção do tipo penal no ordenamento jurídico) geram discussões. A exemplo disso, está a situação abordada neste trabalho, quanto ao não recolhimento de ICMS, tributo este que, devido a suas peculiaridades, acaba fomentando divergências na tipificação do crime de apropriação indébita tributária. Esse caso específico, será melhor tratado no capítulo seguinte.

Discussões à parte, como dito anteriormente, o sujeito ativo é considerado o autor do delito, sendo o mesmo o sujeito passivo da obrigação tributária. Assim, ressalta Eisele que “da condição de contribuinte decorre a obrigação de recolher o tributo aos cofres públicos, que por constituir no tipo, aspecto da norma penal em branco, é disciplinada pela legislação tributária em todos os seus aspectos”.⁶⁸

Fundamental aqui, se faz um exame da expressão na *qualidade de sujeito passivo da obrigação*, contida no texto do tipo penal em comento. Nesse ponto, percebe-se que o termo adotado é abrangente e, para fins de tipificação, engloba tanto o contribuinte como o responsável tributário. Essa premissa será salutar mais adiante para compreender a divergência entre a Quinta e a Sexta turma do Superior tribunal de Justiça, determinante na polêmica decisão do HC 399.109/SC.

Ainda em relação ao polo ativo do delito em questão, a Lei 8.137/90 no seu artigo 11 detalha que “quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade.”⁶⁹

Nessa perspectiva, em se tratando de pessoa jurídica, a conduta delituosa é

⁶⁷ Andreucci, Ricardo Antonio. op. cit., p. 717.

⁶⁸ EISELE, Andreas. op. cit., p. 168.

⁶⁹ BRASIL. LEI Nº 8.137, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990. **Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.** op. cit.

imputada aos respectivos administradores, sendo que na maioria dos casos o proveito da infração recai sobre o patrimônio social da empresa.

Destarte, deve ser observado os ditames do artigo 137 do Código Tributário Nacional, que descreve o seguinte:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.⁷⁰

Desse modo, ao se estabelecer a responsabilidade penal do sujeito passivo, perante o descumprimento de alguma obrigação tributária, a mesma deve ser aplicada em conformidade com as diretrizes normatizadas no artigo 137 do Código Tributário Nacional.

Em suma, o sujeito ativo do artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/90 é considerado o particular responsável em cobrar ou descontar o valor de tributo ou de contribuição social devido em operações comerciais, mas que, entretanto, não recolhe aos cofres públicos tais valores no prazo legal estipulado.

3.4 Objetividade Jurídica

De acordo com Capez, o objeto jurídico do crime é o bem jurídico, isto é, o interesse protegido pela norma penal. É a vida, no homicídio; a integridade corporal, nas lesões corporais; o patrimônio, no furto; a honra, na injúria; a dignidade e a liberdade sexual da pessoa, no estupro; a administração pública, no peculato etc.⁷¹

⁷⁰ BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** op. cit .Acesso em: 16/04/2020.

⁷¹ CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal: legislação – parte geral, volume 1.** 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 176.

No que diz respeito aos crimes tributários, a princípio, aponta-se como bem jurídico o Erário Público. Busca-se resguardar o Tesouro Nacional, os recursos públicos, o patrimônio do Estado.

Luiz Régis Prado, porém, faz uma importante ressalva ao ponderar que a proteção ao Erário não se limita ao sentido patrimonialista, “mas sim como bem jurídico supraindividual, de cunho institucional”.⁷²

Assim, tem-se que a tutela não é ao patrimônio como um fim em si mesmo, mas sim ao patrimônio do Estado enquanto meio de execução de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento nacional.

Contudo, doutrinária e jurisprudencialmente, prevalece o entendimento de que os crimes contra a ordem tributária visam tutelar a Ordem Tributária Nacional. Ainda que essa inteligência prepondere, não há na legislação pertinente qualquer definição do que seja Ordem Tributária, com isso fica em aberto à doutrina e ao intérprete o verdadeiro alcance da expressão.

Cezar Roberto Bitencourt ao afirmar que o bem jurídico protegido por estes crimes é a ordem tributária, se refere a esta “enquanto atividade administrada pelo Estado, personificado na Fazenda Pública dos distintos entes estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), dirigida à arrecadação de ingressos e à gestão de gastos em benefício da sociedade.”⁷³

Hugo de Brito Machado, também se manifesta acerca do alcance da expressão Ordem Tributária. Em linhas gerais, o autor afirma que o termo pode ser entendido como o conjunto complexo de normas que tratam da arrecadação do Estado. Desse modo, não cuida da arrecadação em si, mas das normas que a regulam e limitam o poder arrecadatório. Por isso, salienta o citado mestre, o interesse do legislador em tipificar condutas que lesem a “ordem tributária” não é aumentar a arrecadação (nem estimular a cobrança de maiores tributos), mas sim proteger a eficácia das normas tributárias. É nessa lógica, que se justifica a inclusão do excesso de exação (art. 316-A do Código Penal) entre os crimes tributários.⁷⁴

Nessa perspectiva, o bem jurídico protegido nos crimes contra ordem tributária não se restringe ao patrimônio do Estado, devendo ser compreendido

⁷² PRADO, Luiz Regis. op. cit. p. 270.

⁷³ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 21.

⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 323.

também toda a sistemática que viabiliza, facilita e torna efetiva a capacidade tributante dos entes políticos e, por consequência, possibilita a atividade estatal em prol da sociedade.

No caso específico do inciso II do artigo 2º da Lei 8.137/90, percebe-se claramente que se trata de um crime de dano, tendo, pois, a finalidade de tutelar o erário público.

Para FILHO, o bem jurídico protegido é o patrimônio do sujeito ativo da obrigação tributária, isso, porque ao ocorrer o fato gerador da obrigação tributária principal exsurge para o ente tributante um direito que consiste em receber determinada quantia em moeda, ou cujo valor nela possa exprimir.⁷⁵

No mesmo sentido, afirma Eisele que a objetividade jurídica protegida pela norma é o pagamento estatal, no qual consiste em receita pública de natureza tributária, havendo assim um crime de dano.⁷⁶

Destarte, em sintonia com o exposto sobre acima, em que pese haja um real prejuízo econômico resultante do cometimento do delito, a prática de tal comportamento criminoso compromete todo o funcionamento do sistema tributário nacional e, conseqüentemente, a efetivação das políticas públicas necessárias à sociedade.

3.5 Elemento subjetivo do tipo

Quanto ao aspecto subjetivo, o delito de apropriação indébita tributária segue a mesma lógica dos demais crimes contra ordem tributária. Desse modo, o dolo representa elemento essencial para configuração do tipo, devendo, pois, ser devidamente comprovado.

É consenso, pois, que o dolo representa o elemento subjetivo do tipo penal em análise. No entanto, existem aqui pontos conflitante, principalmente, em sede doutrinária. Inicialmente, quanto à necessidade ou não de dolo específico, pautado na intenção de torna-se proprietário dos valores retidos e não repassados ao Fisco.

Assim, formaram-se duas correntes distintas: a primeira entendendo que

⁷⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997. p.71.

⁷⁶ EISELE, Andreas. op. cit., p. 163.

para configuração do crime descrito no inciso II, artigo 2º da lei 8.137/90 se faz necessário a presença de um dolo especial, em que o sujeito ativo age com o *animus rem sibi habendi* (vontade de ter e dispor da coisa como sua) em consonância ao crime de apropriação indébita prevista no artigo 168 do Código Penal, que segundo a doutrina, possui tal intenção como uma de suas elementares. De outro lado, está uma segunda corrente que aponta apenas o dolo genérico como a vontade livre de não recolher o valor de tributo ou contribuição social, dentro do prazo legal, para se configurar o delito em questão.

Dentre aqueles que defendem a necessidade do dolo específico, está Heleno Taveira Torres que aduz:

O dolo específico logra-se com a vantagem indevida do enriquecimento com tributo alheio. Ainda que a redação precária do inciso II do art. 2º, da Lei nº 8.137/1990 assim não o revele, como uma forma de tornar sua a coisa alheia, não se pode atribuir sentido diverso às suas notas qualificadoras do tipo. Daí exigir-se o dolo, como vontade livre e consciente de, deliberadamente, tomar para si tributo pago por terceiro e que deveria ser recolhido pelo sujeito ativo da apropriação indébita.⁷⁷

Ainda sobre a referida questão, Edmar Oliveira Filho Andrade explica:

[...] o dolo, a rigor, é um plus em relação ao resultado; é algo que se agrega a ele e que, todavia, tem compleição própria, e, por isso, sem que ele esteja perfeitamente caracterizado a conduta do agente é atípica a despeito da ocorrência do dano ao erário que poderá buscar reparação por outros meios previstos na ordem jurídica. Para que ocorra incidência da norma penal, não basta haver supressão ou redução ilícita de tributo; é necessária a ocorrência do propósito de ocultar que, em tais casos, é o elemento fundamental do dolo. Sem o ocultamento proposital o dolo não se realiza e não pode compor a materialidade do crime, na forma prevista na hipótese de incidência da norma penal.⁷⁸

Em sentido diverso, estão os que dizem ser necessário apenas o dolo genérico representado pelo não recolhimento do valor retido de terceiro. Nesse contexto, esclarece Lovatto (2000, p.108 apud Comin, 2015, p. 51):

No artigo 2º, inciso II da Lei 8.137 de 1990, há a obrigação de agir, no qual é demonstrada por meio do verbo “recolher”, entretanto o contribuinte

⁷⁷ TORRES, Heleno Taveira. **Parecer Jurídico FIESP**. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/dl/parecer-fiesp-apropriacao-indebita-icms.pdf>>. p. 24 Consulta: 20/04/2020.

⁷⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 82.

omite-se (deixar) de recolher o tributo. Logo, o delito descrito é omissivo, diversamente do que ocorre com o crime de apropriação indébita, no qual é exigido o *animus rem sibi habendi*, por meio da ação de apropriar-se. Devendo haver o dolo referente à apropriação indébita, havendo a presença da elementar cobrado ou descontado, onde se situa a reprovabilidade, evitando assim, a interpretação equivocada que se centraliza na omissão, olvidando a necessidade das demais elementares para caracterizar o delito.⁷⁹

Nessa mesma linha, assevera Filho que o tipo penal descrito no referido comando legal, reporta-se apenas a omissão de recolhimento de valor de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação, sendo primordial haver o dolo.⁸⁰

Afirma o citado jurista que a consumação do delito depende apenas do não recolhimento.⁸¹ O autor faz referência a obra de Wagner Balera, (Crimes Contra a Ordem Tributária, RT, São Paulo, 1995, p. 157) para reiterar que não há descrição no tipo penal de qualquer resultado⁸². Assim, o dolo seria a potencial consciência de não recolher o valor do tributo (AC. 95.01. 14422-4IBA, Juiz Tourinho Neto, RTRF1a/81264), pouco importando, nesse ponto, a motivação da conduta (pagamento de fornecedores ou proveito próprio) ou o contexto (estado de insolvência), que são circunstâncias judiciais, ou ainda o arrependimento posterior (parcelamento do débito), que é atenuante da pena.

Em que pese a referida divergência, o segundo entendimento tem prevalecido – exigência apenas do dolo genérico. A Suprema Corte já se posicionou sobre a discussão: “basta, para configurar o dolo inerente ao crime capitulado no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, a vontade livre e consciente de não recolher aos cofres públicos o produto dos valores descontados, a título de imposto sobre a renda, dos salários da empresa de que são os pacientes diretores.”⁸³

⁷⁹ LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes Tributários: Aspectos Criminais e Processuais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. 108p.

⁸⁰ ANDRADE FILHO, Direito Penal Tributário: **Crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 2ª. Ed. São Paulo: Atlas, 1997.p. 127.

⁸¹ SILVA, Ricardo Perllngeiro Mendes Da. **Apropriação Indébita Tributária?**. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/297/r136-10.pdf?sequence=4&isAllowed=y>>. Consulta: 12/10/2019.

⁸² BALERA, Wagner, in Crimes Contra a Ordem Tributária. RT. São Paulo, 1995. p. 157.

⁸³ STF: “Crime tributário. Art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90. Dolo. Basta, para configurar o dolo inerente ao crime capitulado no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, a vontade livre e consciente de não recolher aos cofres públicos o produto dos valores descontados, a título de imposto sobre a renda, dos salários da empresa de que são os pacientes diretores. Impossibilidade financeira não demonstrada. Nada impede a instauração da ação penal, a pendência de procedimento fiscal administrativo acerca das importâncias não recolhidas” (STF, 1ª T., HC 76.044/RS, Rel. Min. Octavio Gallotti, DJU, 19-12-1997).

No que concerne ao não recolhimento do ICMS em operações próprias, esse também foi o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça no HC 399.109/SC (um dos pontos motivadores desta pesquisa), que foi assim abordada pelo ministro relator Rogerio Schietti Cruz:

Assim como no crime de apropriação indébita, o delito de "apropriação indébita tributária" exige, para sua configuração, que a conduta seja dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo. Porém, a motivação não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial.⁸⁴

Completo, ainda, o ministro salientando que eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal.

Aliás, no caso do ICMS próprio, declarado, mas não recolhido no prazo, outro ponto conflitante surge quanto ao dolo. Isso, porque, para parte da doutrina, o ato de escriturar e declarar o tributo (confessando ao Fisco a dívida) seria uma conduta diametralmente oposta daquele que pretende apropriar-se de tais valores.

Nesse ponto, destacam-se os dizeres de Hugo de Brito Machado Segundo, que pontua: “o fato de se apurar e declarar o imposto devido, ainda que não haja o pagamento, afasta o dolo de apropriar-se do que poderia ser considerado alheio, tornando a situação igual à de qualquer outra dívida.”⁸⁵

Continua o autor, ao comentar sobre a apropriação indébita previdenciária – espécie semelhante ao crime aqui apreciado – manifestando-se da seguinte forma:

Considerando, ainda, a necessidade da presença do dolo para a configuração do crime, só o propósito do contribuinte de apropriar-se, tornar-se proprietário dos valores. Se o pagamento não ocorre por outras razões, também não há crime. Nesse contexto, se o contribuinte não paga o tributo “retido”, mas escritura e declara ao Fisco a retenção e o seu dever de recolher o valor correspondente, não há a intenção de apropriar-se dele. E se a retenção é feita, mas não é escriturada nem declarada, há crime, mas sua tipificação já se encontra prevista no art. 1.º da Lei 8.137/90.

Fora disso, não há apropriação, mas uma dívida, e criminalizá-la também implica desrespeito ao art. 5.º, LXVII, da CF/88.⁸⁶

⁸⁴ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. HC 399.109/SC. Relator: Ministro ROGÉRIO SCHIETTI CRUZ. julgado em 22 de agosto de 2018. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/620250212/habeas-corpus-hc-399109-sc-2017-0106798-0/relatorio-e-voto-620250226> . Acesso em: 06/05/2020. p. 46.

⁸⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Prisão por dívida tributária é equivocada e gera graves incoerências**. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-abr-17/consultor-tributario-prisao-divida-tributaria-equivocada-gera-graves-incoerencias>>. Consulta: 12/10/2019.

⁸⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, **Manual de direito tributário** – 10. ed. rev., atual. e ampl.

Marchiori, assevera que “o fato típico em tais casos não se aperfeiçoa se não há omissão em informar o credor sobre a existência do fato relevante para aplicação da lei tributária e do qual emerge obrigação tributária devidamente quantificada e de responsabilidade de alguém.”⁸⁷

Em direção oposta, posicionou-se o Ministro Rogério Schietti Cruz, também no HC 309.109/SC, ponderando que “o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito”. Para o jurista, essa conclusão tem por base a inexistência de clandestinidade, característica presente no delito de apropriação indébita tributária.

Quanto a esse dissenso, entende-se que, a princípio, a conduta daquele que apura e declara a dívida, vai de encontro com a ideia de apropriação. Entretanto, com a deficiência verificada nos mecanismos de cobrança estatais, percebe-se que, em determinados casos específicos, contribuintes, em decorrência e cientes de tal problemática, acabam evitando ao máximo o cumprimento da obrigação principal.

De fato, compreende-se que buscar uma aprimoração do sistema de arrecadação e cobrança constituir-se-ia medida mais adequada para solucionar a questão. Como dito antes, a intervenção do Direito Penal para tal fim, é, no mínimo, perigosa.

Ainda sobre esse ponto, conforme se verá no quinto capítulo, a jurisprudência tem entendido que a apuração do dolo deve ser verificada na instrução criminal, não sendo a declaração, por si, capaz de afastar a tipificação da conduta.

Finalmente, diante do exposto e das fundamentações pertinentes de ambos os lados, adotar-se-á nesta pesquisa como elemento subjetivo o dolo (genérico), representado pela vontade livre e consciente de deixar de recolher, no prazo legal, aos cofres públicos, o valor do tributo que descontou ou cobrou. No entanto, salienta-se que se considera inaceitável no contexto atual, eventual responsabilidade penal objetiva, devendo o aplicador do direito agir de forma

– São Paulo : Atlas, 2018. p. 369.

⁸⁷ MARCHIORI, Mauro Vitória do Nascimento Neto. **Crime de Apropriação Indébita Tributária: débito declarado e não pago. O tipo penal após o precedente do STJ firmado no julgamento do HC n. 399.109/SC, pela Terceira Seção.** Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/87w8/crime-de-apropriacao-indebita-tributaria-debito-declarado-e-nao-pago-o-tipo-penal-apos-o-precedente-do-stj-firmado-no-julgamento-do-hc-n-399109sc-pela-terceira-secao-mauro-marchiori>>. Consulta: 12/10/2019.

precisa, proporcional e com observância a culpabilidade do agente.

3.6 Da constitucionalidade do dispositivo

No ápice do sistema normativo brasileiro está a Constituição Federal da República Federativa do Brasil. É ela que dá fundamento de validade às demais normas, logo essas devem estar em perfeita consonância com a Carta Magna Nacional.

Segundo a lógica da hierarquia das normas, os diplomas infraconstitucionais não podem contrariar os princípios, regras e valores constitucionais. Deste modo, quando tal incompatibilidade ocorre, diz-se que resta configurado um vício de inconstitucionalidade devendo, pois o referido diploma ser extirpado do ordenamento jurídico, tendo em vista que este precisa ser uno e coerente.

Nesse sentido, muito já se cogitou da inconstitucionalidade do tipo penal em análise. Dentre aqueles que pactuam desse entendimento está Hugo de Brito Machado Segundo, que assevera: “quanto ao inciso II do art. 2.º. da Lei 8.137/90, sua inconstitucionalidade é evidente, por consistir em clara hipótese de prisão por dívida.”⁸⁸

Para o autor, os valores de tributos ou contribuições em que o sujeito seja contribuinte ou responsável, quando não recolhidas sem qualquer fraude ou ocultação, representam pura e simplesmente uma dívida tributária.

Dois, por sinal, são os principais argumentos para os que entendem pela inconstitucionalidade do crime em questão. O primeiro, diz ser inconstitucional o inciso II do art. 2.º. da Lei 8.137/90, pois tal dispositivo representa clara situação de prisão civil por dívida não autorizado pela Carta Magna. Veja-se:

Art. 5º, LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel;⁸⁹

Além desse raciocínio, outra alegação pertinente elencada por essa corrente

⁸⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. op. cit., p. 376.

⁸⁹ BRASIL. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 27/04/2020.

está pautada na utilização do Direito Penal como uma espécie de instrumento de arrecadação tributária. Isso, porque com o advento da Lei 10.684/2003, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, integral ou parceladamente, extingue a punibilidade, no que tange aos crimes contra a ordem tributária.⁹⁰ Quanto ao pagamento do tributo, o artigo 9º da mencionada lei afirma ser necessário que este se dê integralmente, tendo o parcelamento o fito apenas de suspender a pretensão punitiva do Estado, sobrevivendo a extinção da punibilidade com o adimplemento da última parcela.

Questiona-se, pois, a real finalidade da criminalização do comportamento descrito no tipo. Ora, se realmente a conduta de deixar de recolher tributo ou contribuição social fosse o objeto da ação penal, pagando ou não a dívida, a persecução criminal continuaria, pois o que se está punindo é a conduta. No entanto, não é isso que se verifica. Na verdade, uma vez quitada a dívida, a punibilidade é extinta, desconsiderando, assim, toda a conduta delituosa perpetrada pelo eventual autor do crime.

Apesar da relevância de tais argumentos, a tese não fora acolhida pelo STF, que ao se posicionar pontuou que “os crimes previstos na Lei 8.137/1990 não violam o disposto no art. 5º, LXVII, da Constituição.”⁹¹

Ao desprover o mencionado recurso extraordinário, a Suprema corte rechaçou a tese da inconstitucionalidade do tipo, levantada com o argumento de que haveria aqui mero inadimplemento ou prisão por dívida, sendo este, pois o entendimento vigente no contexto atual.

Destarte, essa seja a inteligência atualmente apresentada pela Suprema Corte, entende-se que a constitucionalidade do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, em especial quando se cogita sua aplicação ao caso do ICMS próprio, declarado e não recolhido, merece um estudo mais cuidadoso, que será realizado mais adiante, após a elucidação de alguns pormenores no tipo penal.

⁹⁰ “Ação penal. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. Habeas corpus concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei Federal 10.684/2003, c/c o art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.” (STF, 1T, HC 81.929-0- RJ, DJU 27.02.2004).

⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 999425, Rel. Min. Ricardo Lewandowski. julgamento em 02/03/2017. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/861474093/repercussao-geral-no-recurso-extraordinario-com-agravo-rg-are-999425-sc-santa-catarina/inteiro-teor-861474113?ref=juris-tabs> . Acesso em: 22/04/2020.

3.7 Das repercussões penais aplicáveis ao condenado pela prática do crime de “apropriação indébita tributária”

O crime descrito no artigo 2º, inciso II da lei 8.137/90 é de Ação Penal Pública incondicionada, de competência da Justiça Federal, sempre que for lesada a União, e da Justiça Estadual nos demais casos.

A pena cominada aos crimes formais do artigo 2º são bem menores em relação aquelas previstas no artigo 1º da referida lei, assim, a penalidade instituída é de detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa, sendo, pois, que sua prescrição se opera em quatro anos, conforme artigo 109, inciso V do Código Penal.

Apesar de ainda haver quem questione, prevalece de forma considerável o entendimento de que não é necessário aguardar o trânsito em julgado do processo administrativo tributário para que a Autoridade Policial ou o Ministério Público, desde logo, promova a persecução penal, seja com inquérito policial ou com a própria ação judicial.

Sobre esse ponto, aliás, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou nos Embargos de Declaração no Recurso em HC 90.532 CE, senão vejamos:

O tipo penal previsto no artigo 2º, inc. I, da Lei 8.137/90, é crime formal e, portanto, independe da consumação do resultado naturalístico correspondente à auferição de vantagem ilícita em desfavor do Fisco, bastando a omissão de informações ou a prestação de declaração falsa, não demandando a efetiva percepção material do ardil aplicado. Dispensável, por conseguinte, a conclusão de procedimento administrativo para configurar a justa causa legitimadora da persecução. Embargos declaratórios providos.⁹²

Em outras palavras, nos crimes tributários formais não é preciso que a autoridade tenha de esperar a conclusão do procedimento administrativo fiscal para que comece a praticar os atos de investigação necessários à responsabilização do agente. Ou seja, não se aplica a súmula vinculante nº 24⁹³ no caso do crime de

⁹² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RHC 90532 CE. Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico em 06 novembro 2009. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=605430>. Acesso em: 06/05/2020.

⁹³ Súmula vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal: “Não se tipifica crime material contra a

apropriação indébita tributária.

Ademais, isso também implica dizer que, nos casos de crimes formais elencados na lei 8.137/90 (entre eles o previsto no inciso II, artigo 2º), o termo inicial do prazo prescricional tem início no dia em que se deu o comportamento delituoso (data da consumação do crime formal), nos termos do artigo 111, I, do CP, interrompendo-se somente com o recebimento da denúncia, conforme artigo 117, I, do mesmo diploma legal.

Por fim, quanto à aplicabilidade do princípio da insignificância, tem-se que em observância às Portarias nº 75 e 130 do Ministério da Fazenda, o Supremo Tribunal Federal passou a adotar o parâmetro de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) para aplicação do princípio da bagatela. Em contrapartida, o Superior Tribunal de Justiça segue aplicando o parâmetro de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), por entender que um ato discricionário do Poder Executivo (como as mencionadas portarias) não seria meio hábil para fundamentar tal alteração.

ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

4. EXAME DO ENTENDIMENTO ADOTADO PELO STJ NO HC 399.109/SC AO ENQUADRAR O ICMS PRÓPRIO, DECLARADO E NÃO RECOLHIDO NO PRAZO AO TIPO PREVISTO NO INCISO II DO ART. 2º, DA LEI Nº 8.137/1990

Afim de se obter uma melhor compreensão da controvérsia, faz-se necessário uma breve contextualização do caso. Trata-se de Denúncia perpetrada pelo Ministério Público do Estado de Santa Catarina, em face de dois pequenos empresários que não recolheram aos cofres públicos valores relativos a ICMS, valores estes, devidamente declarados. Em primeira instância, considerou-se a conduta como formalmente atípica, apontando, assim, a sentença para a absolvição dos acusados.

Posteriormente, o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, promoveu a reforma da referida sentença e os autos seguiram para o Superior Tribunal de Justiça (Habeas Corpus nº 399.109/SC), onde restou mantida a condenação.

4.1 Breve análise do HC 399.109/SC

O Habeas Corpus em apreço ganhou grande repercussão, pois abordou em seu conteúdo um ponto de divergência recorrente dentro do próprio Superior Tribunal de Justiça.

Nesse sentido, o julgado em questão teve como relator o Ministro Rogério Schietti Cruz, ficando, pois, a Terceira Seção do referido Tribunal responsável pela solução do caso em concreto, assim como trazer novas elucidações para a histórica discordância de entendimento.

A mencionada controvérsia, gira em torno do enquadramento do tipo penal previsto no inciso II, artigo 2º da lei 8.137/90, quando do não recolhimento de valores relativos a ICMS próprio, devidamente declarados. Sobre esse ponto em específico, a Quinta e a Sexta Turma, ambas do Superior Tribunal de Justiça, apresentaram soluções distintas ao longo do tempo.

Lembrou o relator em seu voto que, de fato, em alguns julgados recentes a Sexta Turma sustentou que, na hipótese do não repasse de ICMS retido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, há de se considerar duas situações distintas.⁹⁴

A primeira, trata-se dos casos em que o ICMS é recolhido em operações próprias. Aqui, entende a Sexta turma, haver mero inadimplemento fiscal, não se tipificando, pois, o crime de apropriação indébita tributária.

Por outro lado, a segunda situação a ser ponderada cuida-se da hipótese do ICMS recolhido por substituição tributária. Nesse caso, para a mencionada Turma, o comportamento do agente estaria em perfeita consonância com a conduta prevista no tipo.

Em suma, para a Sexta Turma do STJ, a previsão típica contida no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 somente teria incidência nos casos de responsabilidade tributária por substituição.

Por seu turno, a Quinta Turma do mesmo Tribunal Superior, posiciona-se no sentido de não haver necessidade para o estabelecimento de tal distinção. Logo, para este órgão colegiado, o não repasse do ICMS ao Fisco pelo sujeito passivo da obrigação tributária, em qualquer hipótese, enquadra-se (formalmente) no tipo penal em análise, sendo necessário a comprovação do dolo.

Assim, em julgamento por maioria, a Terceira Seção do STJ, ao examinar a questão central do Habeas Corpus nº 399.109/SC, firmou entendimento segundo o qual o tipo do artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/90 compreenderia tanto tributos em que há responsabilidade por substituição quanto os chamados “tributos indiretos”. Essa perspectiva pode ser verificada na ementa do acórdão que ficou formulada nos seguintes termos:

HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS "DESCONTADO E COBRADO". ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA.

1. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não

⁹⁴ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. HC 399.109/SC. Relator: Ministro ROGÉRIO SCHIETTI CRUZ. julgado em 22 de agosto de 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/secao-stj-julga-deixar-pagar-icms.pdf>. Acesso em: 06/05/2020.

tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade.

2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial.

3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão "descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que "descontam" ou "cobram" o tributo ou contribuição.

4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo "descontado" é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo "cobrado" deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito.

5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal.

6. Habeas corpus denegado.⁹⁵

Em outras palavras, chegou-se à polêmica conclusão de que, mesmo nos casos envolvendo ICMS próprio, haveria apropriação indébita dos valores do tributo. Isso sob a premissa de que tais valores seriam elemento integrante da fórmula dos preços praticados pelos estabelecimentos comerciais sendo, pois, repassados aos consumidores finais das mercadorias.

Nessa esteira, visando obter uma melhor compreensão de determinados pontos importantes elencados no julgamento do HC 399.109/SC, será de grande valia uma análise mais aprofundada de alguns pressupostos e fundamentos listados pelos ministros no referido julgado.

⁹⁵ Idem

4.2 Linhas gerais sobre o ICMS

Inicialmente, para o entendimento preciso do contexto de incriminação em que está situado o presente caso de "apropriação indébita tributária" - ICMS próprio declarado e não pago - nos moldes do inciso II do art. 2º, da Lei nº 8.137 /1990, importam alguns esclarecimentos de ordem propriamente tributária. Desse modo, faz-se necessário um breve estudo sobre o complexo regime jurídico de apuração e adimplemento do ICMS.

O Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) constitui tributo de competência dos estados e do Distrito Federal com previsão expressa na Constituição Federal de 1988, conforme descreve o artigo 155, inciso II:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;⁹⁶

Hugo de Brito Machado explica que operações relativas à circulação de mercadorias são aquelas operações que impulsionam a mercadoria “na marcha normalmente por esta desenvolvida desde a fonte de produção até o consumidor”.⁹⁷

Em se tratando do termo mercadoria, a doutrina costuma expressá-la como coisa móvel destinada ao comércio. Desse modo, depreende-se que não há incidência de ICMS na transmissão eventual de coisa móvel entre comerciantes (por tal bem não ser destinada propriamente ao comércio), nem na transmissão onerosa de bens imóveis (por não serem enquadrados na condição de mercadoria).

Por seu turno, explica Machado Segundo que “a circulação que enseja a incidência do ICMS não é meramente física, mas a movimentação econômica.”⁹⁸

⁹⁶ BRASIL. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 27/04/2020.

⁹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 25.

⁹⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. op. cit., p. 293.

Quanto a esse ponto, há vários precedentes no mesmo sentido, dentre os quais, se destaca pela clareza, o seguinte julgado do STJ.

O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto para a ocorrência do fato imponible é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.⁹⁹

Nesse mesmo sentido, nota-se, a propósito, as súmulas 573 do STF¹⁰⁰ e 166 do STJ.¹⁰¹

Cabe lembrar, ainda que a EC nº 33/2001 inseriu no âmbito constitucional do ICMS a importação de quaisquer outros bens corpóreos - inclusive daqueles que não se enquadram na definição de mercadorias.

Além disso, como se sabe, o ICMS pode incidir também sobre serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e sobre serviços de comunicações. Aqui, vale mencionar a imunidade trazida no art. 155, § 2º, X, d, da CF/88 sobre serviços de comunicação, prescrevendo que o ICMS não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.¹⁰²

Gorges, ao delinear a referida espécie de tributo, define o “ICMS como ‘imposto indireto’, posto que admite a transferência do encargo, mediante o fenômeno da repercussão”. Acrescenta, ainda, o autor que o ICMS pode ser enquadrado na categoria de “imposto real”, porque grava a circulação econômica de mercadorias, independentemente da capacidade contributiva.¹⁰³

⁹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção, rel. Min. LUIZ FUX, REsp 1125133/SP, 25 de Agosto de 2010. Disponível em: https://www.google.com/search?q=referencia+de+jurisprud%C3%Aancia+abnt&rlz=1C1CHZO_pt-BRBR904BR904&sxsrf=ALeKk01W2jT54zQgU2O9-nvVdIjE4BdQ:1599403701290&source=inms&tbm=isch&sa=X&ved=2ahUKEwin296L49TrAhVJHbkGHWtiBf8Q_AUoAXoECA0QAw&biw=1366&bih=625#imgrc=NLCDPuWlXsMkQM. Acesso em: 205/04/2020.

¹⁰⁰ **Súmula vinculante nº 573 do Supremo Tribunal Federal:** “Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.”

¹⁰¹ **Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça:** “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

¹⁰² BRASIL. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil.** Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 27/04/2020.

¹⁰³ GORGES, Almir José. O seu plantão fiscal, dicionário do ICMS-SC: o ICMS de A a Z. 14ª. ed. Blumenau, SC: Editora Nova Letra, 2013. 813 p.

Quanto ao seu caráter, sabe-se que o ICMS representa fonte expressiva de receitas para os Estados membros, assim como para o Distrito Federal. Com vistas a esse fato, ressalta Alexandre:

O ICMS tem finalidade indiscutivelmente fiscal, apesar de a Constituição Federal permitir que seja seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (CF, art. 155, § 2º, III), faculdade que, se utilizada proporcionaria visíveis notas de extrafiscalidade ao tributo, pois sua incidência seria mais elevada sobre as mercadorias e serviços consumidos pelas pessoas de maior capacidade contributiva, de forma a redistribuir a renda.¹⁰⁴

Apesar disso, conforme esclarece Machado Segundo, não há de se falar em tributo de caráter exclusivamente fiscal ou extrafiscal. Consoante o autor, “Quando se fala que um determinado tributo tem função fiscal (v.g., imposto de renda) e outro tem função extrafiscal (v.g., imposto de importação), o que se quer dizer é que a função fiscal, em um caso, e a função extrafiscal, no outro, são preponderantes.”¹⁰⁵

Em relação a seletividade, tem-se que o ente estadual público fixará as alíquotas (respeitando os limites nacionais) conforme a essencialidade do produto, sendo que a alíquota será menor para as mercadorias consideradas essenciais ao indivíduo, e maior para os produtos designados supérfluos, aumentando, assim, sua tributação.

Além do extenso tratamento dado ao ICMS na Carta Magna, a Lei Complementar 87 de 1996, conhecida como a Lei Kandir, constitui aparato normativo a ser considerado, pois, respeitando o mandamento constitucional¹⁰⁶, foi instituída com a finalidade de regulamentar o imposto em questão. De fato, esse dispositivo legal trouxe maiores disposições sobre o ICMS, delineando aspectos como competência, operações tributáveis, fato gerador, dentre outras providências.

¹⁰⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7ª. ed. Rev. e atual São Paulo: Método, 2013. 579 p.

¹⁰⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. op. cit., p. 53.

¹⁰⁶ 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;

Quanto à competência, em seu artigo 1º, segue os ditames da Constituição Federal de 1988 concebendo os Estados-membros e o Distrito Federal como entes competentes pelo tributo.

Em seu artigo 2º, a lei complementar 87 trouxe uma enumeração das hipóteses de incidência do tributo em estudo, nos seguintes termos:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Assim, cabe à lei complementar traçar normas gerais a respeito do ICMS, no intuito de dar relativa uniformidade à legislação dos diversos Estados-membros que compõem a federação brasileira. Desse modo, extrai-se que cada um dos estados,

assim como o Distrito Federal, também receberam a permissão para elaborar suas respectivas regulamentações. No caso do presente trabalho, como toda a questão originou-se em Santa Catarina, tem-se naquele estado o Decreto 2.870/01¹⁰⁷ como norma legal regulamentadora do ICMS.

Como se sabe, para que haja a incidência do ICMS sobre determinada operação é necessário haver a ocorrência do fato gerador para então, assim, nascer a obrigação tributária perante o caso.

Embora o próprio Código Tributário Nacional por vezes não seja claro na distinção entre a hipótese de incidência e fato gerador (como, por exemplo, no artigo 114)¹⁰⁸, compreende-se, em linhas gerais, que este é a concretização das hipóteses descritas na legislação, sendo um acontecimento do que estava previsto.

Desse modo, para Melo “As operações de comercialização determinam o fato gerador do imposto, a prática de um ato jurídico, transmitindo um direito, sendo esse a posse ou propriedade, faz ocorrer o fato gerador do ICMS.”¹⁰⁹

Há de se considerar que o ICMS constitui espécie de tributo dotada de certa complexidade, tendo em vista que possui diversas hipóteses de incidência, e, logo, várias situações em que resta configurado o fato gerador. Sobre isso, salienta Silva:

Fato tributável é a operação sobre Circulação de mercadorias, a entrada da mercadoria em circulação. Fato tributável é a operação sobre circulação de mercadorias; o momento do fato gerador pode ser: a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, o fornecimento de alimentação e bebidas em bares e restaurantes ou similares, o desembarço aduaneiro de mercadoria importada do exterior, ou o início de transportes terrestres, aéreos, aquáticos ou por outras vias, ou o ato final do transporte iniciado no exterior, ou a prestação onerosa de serviços de comunicação e outros, nos termos de lei complementar (LC-87/1996).¹¹⁰

Compreende-se, assim, que a incidência do ICMS depende de ato normativo previamente instituído por órgão competente. Ademais, a concretização da hipótese

¹⁰⁷ BRASIL. Decreto-Lei Nº 2.848, de 7 de Dezembro de 1940. Código Penal. Brasília, Disponível em: < http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2001/dec_01_2870.htm> Acesso em: 21 de maio de 2020.

¹⁰⁸ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

¹⁰⁹ MELO, José Eduardo de. **ICMS: teoria e prática**. 5ª.ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 158.

¹¹⁰ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2014. p. 738.

abstrata deve ser devidamente constatada (em uma das modalidades previstas) para a formação da obrigação tributária.

Outra característica pertinente do ICMS, é a sua não cumulatividade. Aqui, percebe-se que assim como a seletividade, a não cumulatividade possui previsão constitucional, no entanto, diferentemente daquela - que é facultativa - esta é obrigatória.

Desse modo, a Carta Magna Nacional em seu o artigo 155, § 2º, inciso I, especifica que o ICMS será não cumulativo “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.¹¹¹ A matéria em questão, também foi disciplinada pela Lei Complementar nº 87/96, em seus artigos 19, 20 e 33.¹¹²

Em linhas gerais, trata-se de um mecanismo que evita a tributação em cascata. Nesse sentido, a não cumulatividade do ICMS, baseada num sistema de credenciamento, pode ser entendida conforme as palavras de Machado Segundo, que assim a descreve:

Exemplificando: o comerciante, contribuinte do ICMS, ao adquirir mercadorias para revenda, credita-se do imposto que sobre as mesmas já incidiu. Depois, ao vendê-las, debita-se do imposto incidente nessa mesma venda. Ao final de cada período de apuração (mês), recolhe ao fisco estadual a diferença entre os créditos e os débitos. Caso os créditos superem os débitos (p. ex., um mês com muitas compras e poucas vendas), o saldo deve ser transferido para o período seguinte.¹¹³

Prevê, ainda o texto constitucional, que quando a aquisição de mercadoria não sofre a incidência de ICMS ou é isenta, não gera crédito (art. 155, § 2º, II, a). Por outro lado, quando a saída da mercadoria na operação posterior realizada pelo adquirente é que não é tributada ou é isenta, o crédito anteriormente apropriado é anulado (art. 155, § 2º, II, a). Paulsen, explica que isso ocorre porque nesses casos

¹¹¹ BRASIL. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 27/04/2020.

¹¹² BRASIL. **Lei Complementar Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.** (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp87.htm> Acesso em: 27/04/2020.

¹¹³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito op. cit., p.294.

de a entrada ou a saída não sofrerem o ônus do ICMS, haverá uma única cobrança.¹¹⁴ Quanto a essa sistemática, a norma constitucional fez uma ressalva em relação às exportações (artigo 155, § 2º, X, a.).

Intrinsecamente ligado a não cumulatividade do ICMS está o instituto da substituição tributária. Este, por sua vez, é interpretado como uma espécie de regime em que a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a terceiro.

Leandro Paulsen, faz ponderações pertinentes sobre o tema. Desse modo, esclarece o autor que:

O legislador pode estabelecer a substituição tributária nas hipóteses em que terceiro, em razão das suas particulares relações com o contribuinte, tenha a possibilidade de colaborar com o Fisco, verificando a ocorrência do fato gerador praticado pelo contribuinte e procedendo ao cálculo e ao recolhimento do tributo com recursos obtidos junto ao contribuinte, mediante exigência ou retenção. Pressupõe, assim, que o substituto efetivamente tenha “capacidade de colaboração”, ou seja, que esteja em situação que o habilite a proceder ao pagamento sem que tenha de suportar pessoalmente o ônus tributário.¹¹⁵

Acrescenta o mencionado jurista que a relação que vincula o substituto ao Fisco não tem natureza contributiva, mas colaborativa, tendo em vista que esse auxilia o recolhimento do tributo. Paulsen salienta, ainda, que o substituto tributário é o terceiro que a lei obriga a apurar o montante devido e cumprir a obrigação de pagamento do tributo “em lugar” do contribuinte. No entanto, aponta o tributarista, que embora o substituto seja obrigado “em lugar” do contribuinte, este não fica automaticamente afastado de tal responsabilidade, dependendo, pois, de ter comprovadamente suportado a retenção ou de lei que expressamente afaste a sua responsabilidade.¹¹⁶

Por fim, a doutrina costuma classificar a substituição tributária em três subespécies: substituição para frente, substituição para trás e substituição simultânea.

A substituição tributária para frente - única modalidade expressamente prevista na CF/88, em seu artigo art. 150, §7º¹¹⁷ - configura-se quando é

¹¹⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

¹¹⁵ Idem

¹¹⁶ Idem

¹¹⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

estabelecida a antecipação (STF já considerou constitucional a referida modalidade de substituição tributária considerando-a como mera antecipação do recolhimento) de pagamento relativo à obrigação tributária decorrente de fato gerador que ainda não ocorreu, caso este, em que a base de cálculo será presumida. A norma constitucional, também aponta que é assegurada imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador tal qual presumido.

Sobre o assunto, Hugo de Brito Machado Segundo afirma o seguinte:

Com a justificativa de combater fraudes praticadas por contribuintes, e facilitar a fiscalização do imposto (problemas agravados com a adoção da “não cumulatividade”), foi implantada a sistemática da “substituição tributária para frente”¹¹⁸

Destarte, o contexto favorável à substituição para frente, muito já se discutiu em âmbito doutrinário e jurisprudencial, sobre os casos em que a base de cálculo real se revela menor que a base de cálculo presumida no cômputo do imposto pago. A referida divergência atualmente se encontra, até certo ponto, pacificada, uma vez que em 2016, o STF, ao julgar o RE 593.849/MG, reconheceu o direito dos contribuintes à restituição dos valores que, pagos em face da adoção da base de cálculo presumida (inerente à substituição tributária para frente), revelem-se superiores aos efetivamente devidos, quando cotejados com a base de cálculo real, constatada com a ocorrência do fato gerador.¹¹⁹

Por outro lado, na substituição tributária para trás, há uma postergação no recolhimento do tributo ao Fisco. Assim, a obrigação de reter e recolher o montante devido, que seria do vendedor, passar a ser responsabilidade do adquirente dos produtos ou serviços no final da cadeia.

Quanto a chamada substituição tributária simultânea, essa nada mais é do que a circunstância natural, em que a retenção deve coincidir com a ocorrência do

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

¹¹⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. op. cit., p.296.

¹¹⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 593.849/MS MG. Relator: Min. Edson Fachin. Julgamento em 19/10/2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>. Acesso em: 06/05/2020.

fato gerador, sendo, pois, o pagamento realizado logo em seguida e conforme o prazo estipulado pela legislação pertinente.

4.3 Da Necessidade ou não da substituição tributária para configuração do crime de apropriação indébita tributária

No capítulo anterior deste trabalho, buscou-se compreender melhor o tipo penal previsto no art. 2º, inciso II, da lei 8.137/90 através do estudo de diversos aspectos relevantes ao crime nele previsto. Dentre os tópicos abordados, comentou-se sobre o sujeito ativo do delito, sendo este correspondente ao sujeito passivo da obrigação tributária. Por outro lado, no tópico anterior do presente capítulo traçou-se alguns pormenores sobre o ICMS, inclusive o instituto da substituição tributária, em que o referido tributo poderá estar sujeito.

Acontece que no julgamento HC 399.109/SC, um dos pontos com maior enfoque foi a caracterização do sujeito ativo do crime (sujeito passivo da obrigação tributária), assim como a necessidade ou não da substituição tributária na configuração do ilícito penal em análise.

Visando chegar a uma conclusão sobre o alcance do tipo penal contido no art. 2º, inciso II, da lei 8.137/90, faz-se necessário uma minuciosa análise do texto constante no mesmo, em especial dos termos: *na qualidade de sujeito passivo da obrigação, valor de tributo e descontado ou cobrado*.

4.3.1 Um exame da expressão *na qualidade de sujeito passivo da obrigação*

Em face das polêmicas que circundam o inciso II, art. 2º da Lei 8.137/90, importante se faz uma nova reflexão sobre o tipo penal. Para tal, vejamos novamente o que diz a previsão legal do delito:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

[...]

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;¹²⁰

Percebe-se aqui, que a expressão na *qualidade de sujeito passivo da obrigação*, contida no texto do tipo penal acima possui uma importância relevante na determinação do crime. Isso, porque a depender da interpretação dada a tal expressão se estaria acolhendo a umas das teses divergentes já mencionadas, a dizer: para a Sexta turma do STJ o crime só se configuraria em caso de substituição tributária, enquanto que para a Quinta turma do mesmo Tribunal, independente de substituição tributária havendo os demais elementos exigidos no tipo restaria configurado o ilícito penal em questão.

Nessa perspectiva, observa-se que no julgamento do HC 399.109/SC, para os Ministros Rogerio Schietti Cruz e Reynaldo Soares da Fonseca o termo empregado é abrangente e, para fins de tipificação, engloba tanto o contribuinte como o responsável tributário. Esse posicionamento, pode ser observado nas palavras do Ministro Reynaldo Soares, que assim se expressa:

Nada obstante, ao lançar novo olhar sobre a matéria, verifico que a limitação realizada, no sentido de que o tipo penal somente se perfaz quando o valor é descontado ou cobrado de quem também é contribuinte, não encontra amparo no tipo penal em estudo, uma vez que a norma não traz essa especificação. Nesse contexto, entendo que a conclusão no sentido de que o tipo só é preenchido nos casos de substituição tributária não resiste à mais simples forma interpretação normativa, que é a gramatical.¹²¹

Giovanni Andrei Franzoni Gil, membro do Ministério Público de Santa Catarina, representa um dos principais defensores do enquadramento da conduta em estudo – não recolhimento ao Fisco de valores relativos a ICMS, cobrados ou descontados, mesmo quando se trata de ICMS próprio e devidamente declarado - no tipo penal descrito no inciso II, artigo 2º, da lei 8.137/90. Sobre esse ponto, Franzoni entende que:

Ao delimitar o sujeito ativo do crime, portanto, a norma penal fez expressa referência ao gênero “sujeito passivo da obrigação”, que abrange, justamente, na acepção tributária, duas espécies: o contribuinte (referido

¹²⁰ BRASIL. LEI Nº 8.137, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990. **Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.** <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 24/03/2020.

¹²¹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. HC 399.109/SC. Relator: Ministro ROGÉRIO SCHIETTI CRUZ. julgado em 22 de agosto de 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/secao-stj-julga-deixar-pagar-icms.pdf>. Acesso em: 06/05/2020. p. 34.

no ICMS próprio) e o responsável (referido no ICMS por substituição tributária). Ora, fosse interesse do legislador fazer restrição do tipo penal a hipótese de substituição tributária, teria delimitado a autoria do crime pela espécie, e não pelo gênero, simplesmente substituindo no tipo penal a elementar “na qualidade de sujeito passivo de obrigação” por “na qualidade de responsável tributário”. Não o fez o legislador justamente por querer se referir a ambas as espécies de sujeição passiva e, portanto, não o pode fazer o intérprete.¹²²

Nesse ponto, aliás, constata-se que se a expressão adotada tivesse sido a mais específica (responsável tributário), ao invés da expressão genérica (sujeito passivo), não haveria dúvidas quanto extensão do delito, sendo, pois, condizente com a exegese da Sexta Turma do STJ. Por outro lado, o fato de ter o legislador, à época, adotado o termo mais abrangente, não garante, por si, que a norma seja aplicável nos casos envolvendo tributos indiretos, no qual o consumidor final (eventualmente) arque com o ônus econômico do tributo, tendo em vista a existência de outros elementos relevantes e que necessitam ser analisados para que se chegue em tal conclusão.

Em sentido distinto da primeira corrente citada, posicionou-se a Ministra Maria Thereza De Assis Moura, afirmando que quando a lei se refere ao tributo “descontado ou cobrado”, o tipo penal em questão está a aludir apenas os casos de responsabilidade tributária (e não aos impostos indiretos, em que o custo é repassado, apenas do ponto de vista econômico, a terceiros).¹²³ Complementa a eminente jurista que:

Uma interpretação sistemática entre direito penal e direito tributário, de acordo com os fundamentos anteriormente expostos, leva à conclusão de que o tipo penal está a se referir justamente à figura da responsabilidade tributária, forma de sujeição passiva indireta em que o sujeito passivo tributário se torna legalmente responsável pelo recolhimento de tributo de outrem.

Não é o caso do ICMS próprio, em que a sujeição passiva tributária é direta, ou seja, o contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária, não havendo que se falar em responsável tributário ou em sujeição passiva indireta.¹²⁴

De fato, nessa mesma linha de raciocínio está grande parte da doutrina. A

¹²² FRANZONI GIL, Giovanni Andrei. **Apropriação indébita do ICMS**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5645, 15 dez. 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/70822>. Acesso em: 9 jul. 2020.

¹²³ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. HC 399.109/SC. Relator: Ministro ROGÉRIO SCHIETTI CRUZ. julgado em 22 de agosto de 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/secao-stj-julga-deixar-pagar-icms.pdf>. Acesso em: 06/05/2020. p. 46.

¹²⁴ Idem, ibidem, p. 53.

exemplo, Gabriel Habib ao afirmar que "o tipo exige que o valor do tributo seja efetivamente descontado ou cobrado do contribuinte. Caso contrário, a conduta será atípica".¹²⁵ Veja que o autor enfatiza a necessidade de que os valores de tributo descontados ou cobrados sejam oriundos de alguém que se enquadre na condição de contribuinte, ou seja, também deve se enquadrar no conceito de sujeito passivo.

Dessarte os brilhantes argumentos de ambos os lados, como a previsão legal adotou um termo mais abrangente – “sujeito passivo”, cujo as espécies são o responsável tributário e o contribuinte – a princípio, poder-se-ia afirmar que a tipificação do crime não se restringe aos casos em que há substituição tributária. No entanto, entende-se que tal afirmação depende também de outras variantes, como a análise da expressão *valor de tributo*, além dos termos *descontado* e *cobrado*, que serão discutidos nos tópicos seguintes.

4.3.2 Significado da expressão “valor de tributo” previsto no tipo penal em estudo

O advento da lei 8.137/90, sem dúvidas, representou um grande avanço no combate aos ilícitos praticados nos campos tributário e econômico. Diversas imperfeições observadas em legislações anteriores foram superadas e os tipos penais foram aperfeiçoados visando dar um maior respaldo à intervenção penal em tais comportamentos, tidos como criminosos.

Como se verá mais adiante, o então Deputado Federal Nelson Jobim, atuou de forma plausível na elaboração de um substitutivo ao PL 4.788/90 (evitado de diversas imperfeições técnicas e estruturais), substitutivo este, que ensejou a Lei 8.137/90.

Destarte esse contexto, verifica-se que, mesmo em face do esforço exercido à época para sanar os pontos de incoerência, falhas técnicas, imprecisão, obscuridade e ambiguidade dos tipos penais aqui discutidos, algumas inconsistências ainda permaneceram, o que considerando o processo de evolução legislativa é, até certo ponto, natural, mas que precisam ser devidamente identificadas e corrigidas, evitando, assim a transgressão de princípios e direitos.

¹²⁵ HABIB, Gabriel. Leis Penais Especiais. Tomo I. 6. ed. rev., ampl. e atual. Salvador/BA: Editora Juspodivm. 2014. p. 188

Pois bem, a inconsistência mais enfatizada na Lei nº 8.137/90 é justamente a redação, para alguns precária, do inciso II do art. 2º. Como já mencionado, determinados termos adotados em tal tipificação, acabam por gerar ambiguidade e divergências de interpretação, o que sem dúvidas é prejudicial e indesejado no ordenamento jurídico, ainda mais em se tratando de legislação de cunho penal.

Além da expressão discutida no subtópico anterior, outra também se reveste de questionamentos e ambiguidades de exegese. Trata-se da construção linguística “valor de tributo”.

Para melhor compreendermos a questão, novamente faz-se necessário analisar a letra do tipo em comento:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

[...]

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;¹²⁶

O termo gera questionamentos, tendo em vista algumas especificidades que o circundam. Esse fato, como se verá adiante, para aqueles que entendem haver o crime de apropriação indébita tributária nas situações envolvendo o ICMS próprio do comerciante, é apontado como um dos pontos justificantes para o enquadramento do tipo penal em questão.

Por exemplo, Andreas Eisele, Membro do Ministério Público de Santa Catarina e especialista em Direito Penal, com enfoque na teoria do delito e crimes contra a ordem tributária, explica que:

O primeiro aspecto a ser esclarecido é o objeto material, ou seja, a “coisa” sobre a qual recai a conduta do sujeito, no ato do “desconto” ou da “cobrança”.

A obrigação tributária é estabelecida pela lei, que define os sujeitos ativo (Fisco) e passivo (contribuinte ou responsável tributário), assim como o objeto da prestação (tributo). Portanto, somente o sujeito ativo da obrigação tributária pode cobrar tributo. **Por este motivo, o tipo do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 especifica que o que é “descontado” ou “cobrado”, não é o tributo, mas sim o “valor” relativo àquele instituto jurídico, ou seja, sua expressão econômica ou dimensão monetária.**

¹²⁶ BRASIL. LEI Nº 8.137, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990. **Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.** <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 24/03/2020.

Esta diferença é evidenciada pela diferença terminológica do conteúdo do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, em relação ao art. 1º da mesma lei, que contém a expressão “*suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social*” sem qualquer ressalva que especifique algum aspecto diferencial do objeto. **Portanto, o objeto sobre o qual recai a conduta do art. 1º (“tributo”) não se confunde com o objeto material do art. 2º, II (“valor de tributo”).**¹²⁷ (grifo nosso)

Outro que se posiciona em sentido semelhante ao exposto acima, é o também Membro do Ministério Público, Giovanni Andrei Franzoni Gil, que assim se manifesta sobre o ponto em análise:

Nesse diapasão, vê-se que a conclusão acaba por ser equivocada, a partir da premissa falsa que a ampara. De fato, caso a elementar típica do crime analisado fosse “deixar de repassar tributo cobrado de alguém”, poderia surgir a impressão de que este alguém, de quem é cobrado o tributo, deveria ser contribuinte do imposto. Porém, ao expressamente indicar na elementar típica, diferentemente dos demais delitos indicados no artigo 1º ou 2º da norma, que a “cobrança de alguém” se refere ao valor de tributo, ou seja, sua mensuração, e não a tributo propriamente, o tipo abre a interpretação de que tal valor, por consequência, pode ser cobrado de quem é contribuinte (no caso da substituição tributária, por exemplo), ou mesmo de quem não o seja, bastando, para tanto, a repercussão econômica do imposto, como no caso do ICMS.¹²⁸

Três pontos aqui, demonstram-se intrigantes e merecem ponderações:

I) Porque o legislador ao elaborar o tipo penal em apreço, optou pelo termo *valor de tributo ou contribuição social*, enquanto em todos os demais delitos da Lei 8.137/90, além daqueles congêneres listados no Código Penal, quando precisou se referir ao objeto material do tipo, utilizou-se diretamente da expressão *tributo* ou *contribuição social*?

II) Qual a real acepção do termo valor de tributo?

III) “Deixar de recolher tributo cobrado de alguém” difere e tem relevância prática de “deixar de recolher valor de tributo cobrado de alguém”?

Quanto ao primeiro questionamento, extrai-se não ser possível precisar com considerável grau de certeza a real intenção do legislador ao eleger a expressão valor de tributo. De fato, essa escolha peculiar, no mínimo abre margem para

¹²⁷ EISELE, Andreas. **O crime de não recolhimento de ICMS: As dificuldades de compreensão do tipo penal em análise.** Jota, 12 maio 2019. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=/www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-crime-de-nao-recolhimento-de-icms-12052019. Acesso em: 25/05/2020.

¹²⁸ FRANZONI GIL, Giovanni Andrei. **Apropriação indébita do ICMS.** Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5645, 15 dez. 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/70822>. Acesso em: 9 jul. 2020.

interpretações distintas, tendo em vista que, caso o termo adotado fosse simplesmente *tributo ou contribuição social*, ao invés de *valor de tributo ou contribuição social*, presumir-se-ia que aquele de quem o “tributo” é *cobrado* deveria ser sujeito passivo da obrigação tributária, não se enquadrando os casos envolvendo ICMS próprio, pois, nesse caso, o tributo é *cobrado* de terceiro que não participa da relação tributária.

Esse fato, acaba se aliando a conclusão alcançada no subtópico anterior, em que a expressão “na condição de sujeito passivo da obrigação”, da maneira em que foi posta, possibilita (de forma mais clara do que o termo aqui discutido) maior amplitude do tipo, não se restringindo, assim, às situações envolvendo substituição tributária.

Em relação a acepção do termo *valor de tributo ou contribuição social*, duas apreensões, a princípio, são elencadas.

A primeira em consonância ao exposto antes, sendo que, para essa corrente, não se pode confundir a expressão *valor de tributo* com o próprio *tributo*. Assim, o objeto material do tipo não é o tributo, mas sim o “valor” relativo àquele instituto jurídico, em outras palavras, sua expressão econômica ou dimensão monetária, sendo essa a real significação do termo.

Uma segunda asserção, é encabeçada pelo tributarista Igor Mauler, que sobre o tema, pontua:

Em verdade, a justificativa para o uso da expressão é bem mais singela, ligando-se à fungibilidade do dinheiro. É dizer: nos casos em que há efetivos desconto ou cobrança, o crime não está em deixar o responsável de entregar ao Fisco as mesmas cédulas e moedas que daria ao substituído, mas reteve, ou que dele recebeu em pagamento de tributo (identidade física que seria inócua no geral e impossível no ambiente bancário). O que interessa é que entregue ao Fisco o mesmo valor, donde a menção ao termo na norma incriminadora.¹²⁹

Finalmente, chegasse à terceira indagação, a dizer, “deixar de recolher tributo cobrado de alguém” difere e tem relevância prática de “deixar de recolher valor de tributo cobrado de alguém”?

Quanto a essa, tem-se que a distinção e a relevância prática, dependem da acepção adotada do termo valor de tributo. Desse modo, caso se utilize a primeira

¹²⁹ SANTIAGO, Igor Mauler. Petição de apresentação de manifestação. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/dl/memoria-igor-mauler-prisao-divida-fiscal.pdf>>. Acesso em: 23/03/2020.

apreensão, em que o valor de tributo está ligado a expressão econômica ou dimensão monetária, poderá se falar em distinções e relevância no mundo concreto, pois o tipo penal em questão alcançaria o simples repasse econômico do tributo a terceiro, incluindo, pois, o caso do ICMS próprio, declarado, mas não recolhido ao Fisco. Em contrapartida, caso se adote a segunda tese, no qual o termo valor de tributo está interligado à fungibilidade do dinheiro, não haverá distinção e nem relevância prática alguma, tendo em vista que, de qualquer forma, apenas poderá se falar em apropriação indébita tributária nos casos envolvendo substituição tributária.

Destarte, conforme o que foi exposto, a peculiaridade constante no art. 2º, II da Lei 8.137/90, a dizer, expressão *valor de tributo*, constitui mais um ponto controverso do presente tipo penal. Em nossa ótica, pois, ao menos duas conclusões podem ser alcançadas, sendo que em ambas o legislador teria atuado de forma equivocada.

Em uma primeira perspectiva, se a conduta a ser criminalizada visava apenas casos envolvendo substituição tributária, houve desacerto do legislativo, tendo em vista que ao se referir ao objeto material do tipo, optou pela expressão “valor de tributo”, em distinção ao observado nos demais delitos tributários, em que se elegeu diretamente, como objeto material do tipo, o termo “tributo”. Esse fato, aparentemente sem relevância alguma, na verdade enseja divergências de exegese e vai contra o importante princípio da taxatividade do Direito Penal. Ademais, considera-se equivocada a adoção do termo em comento, tendo em mente que tal construção linguística - valor de tributo cobrado - se distancia do enquadramento mais restrito do tipo, mais uma vez, abrindo margens para interpretações diversas.

Por outro lado, caso se admita que o comportamento delituoso em questão, tenha sido delineado, à época, com um alcance mais amplo (englobando tanto as situações envolvendo ICMS-ST quanto aquelas relativas ao ICMS próprio), evidenciar-se-ia uma justificativa para a adoção da expressão *valor de tributo*. Nesse caso, o equívoco não residiria na adoção do termo aqui em análise, mas sim, como se verá no subtópico seguinte, na própria criminalização da conduta no que diz respeito ao ICMS próprio.

Feitas as presentes reflexões sobre o termo “valor de tributo”, constante no controverso art. 2º, II, da Lei 8.137/90, faz-se importante a verificação de mais um

ponto alvo de debates do mesmo tipo penal. Trata-se das expressões *descontado* e *cobrado*, que passarão a ser examinados a partir de então.

4.3.3 Acepção dos termos “descontado” e “cobrado”

Um dos temas mais discutidos pela doutrina, juristas, professores e demais tributaristas após a decisão proferida pela Terceira Seção do STJ no HC 399.109/SC foi a significação dada às expressões “descontado” e “cobrado”.

Observa-se que a questão, devido sua relevância, foi amplamente abordada e concretizada na ementa da seguinte forma:

A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo "descontado" é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo "cobrado" deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito.¹³⁰

Assim, o mencionado trecho segue o posicionamento do Ministro relator Rogerio Schietti Cruz, assim como do Ministro Reynaldo Soares da Fonseca.

Para fundamentar o seu voto, o Ministro Relator desenvolveu sua tese com base na afirmação de que a compreensão dos termos “descontado” e “cobrado” varia a depender do campo do Direito em que se fará o exame. Assim, o Ministro distinguiu o enfoque tributário e o enfoque penal.

Com relação ao enfoque tributário, de fato, constata-se que ambos os termos - “descontado” e “cobrado” – já possuem significação específica. Salienta o Ministro Rogerio Schietti: “disso, é correto afirmar que somente o sujeito ativo da obrigação tributária é que pode *cobrar* tributo, cabendo ao agente de arrecadação, tão somente, a sua retenção para posterior recolhimento ao Fisco.”¹³¹ Com relação a expressão *descontar* o mesmo disserta que: “a ideia de desconto está relacionada,

¹³⁰ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. HC 399.109/SC. op. cit., p. 2.

¹³¹ Idem, ibidem, p. 16.

na verdade, à possibilidade de o Poder Público, por meio de lei, conferir abatimento nos casos em que há o pagamento antecipado do crédito tributário.”¹³²

Assim, o relator descreve que, sob o primeiro enfoque, os dois termos apresentam deficiência técnica legislativa na redação do dispositivo. No entanto, “isso não implica a impossibilidade de imprimir-lhes significado penal que, neste caso, não poderá se subsidiar em conceitos tributários.”¹³³

Quanto ao enfoque Penal, diz o citado Ministro relator que relativamente ao termo *descontado*, é possível imprimir-lhe significado semelhante ao dos vocábulos abatido, diminuído ou reduzido, denotando a ideia de que determinado valor, ao sofrer um desconto, terá alguma redução, abatimento ou diminuição. Desse modo, para o jurista, tal interpretação pode ser verificada nos casos em que a incidência de determinados tributos reduz o valor a ser percebido pelo contribuinte, como por exemplo, quando o empregador (responsável tributário) retém o valor relativo ao imposto de renda da remuneração de seu empregado.

Ressalta-se, ainda, que para chegar a mencionada conclusão sobre o termo *descontado* o aludido Ministro relator tomou como parâmetro os delitos tributários previstos no Código Penal – apropriação indébita previdenciária (art. 168-A) e sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A).¹³⁴

Já o termo *cobrado*, quando analisado sob o prisma Penal, pelo Ministro Rogerio Schietti demonstrou-se ponto gerador de inúmeras reflexões, artigos acadêmicos e críticas no âmbito doutrinário e, por isso, merece uma atenção especial. Assim, para o brilhante jurista membro da Corte Cidadã, a referida expressão pode ser entendida da seguinte maneira:

O termo "cobrado", por sua vez, deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos, mesmo aqueles realizados em operações próprias, visto que o contribuinte de direito, ao reter o valor do imposto ou contribuição devidos, repassa o encargo para o adquirente do produto.¹³⁵

¹³² Idem

¹³³ Idem, ibidem, p. 17.

¹³⁴ Brasil. Decreto-Lei Nº 2.848, de 7 de Dezembro de 1940. Código Penal. Brasília, Disponível em: < http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2001/dec_01_2870.htm>. Acesso em: 21 de maio de 2020.

¹³⁵ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. HC 399.109/SC. op. cit., p. 22.

Para firmar esse entendimento, o Ministro baseou-se em duas premissas: (i) interpretação histórica, considerando a redação original do Projeto de Lei que deu origem a atual Lei 8.137/90; e (ii) o axioma de que o ICMS, por ser comumente categorizado como um tributo indireto, possibilitaria a repercussão de seu ônus ao adquirente da mercadoria, de tal forma que o contribuinte do referido tributo ao repassar esse encargo ao seu cliente, estaria "cobrando" o ICMS próprio, o que, viabilizaria a subsunção da norma ao fato e, pois, ensejaria a tipificação.

Quanto a primeira proposição, o Ministro Relator buscou destacar a previsão contida no inciso V, artigo 2º do Projeto de Lei 4.788/90¹³⁶. No entanto, há de se ressaltar que o Ministro acabou por citar o inciso V, artigo 3º da Medida Provisória nº 156¹³⁷, formulada pelo então Presidente da República Fernando Collor em 15 de março de 1990.

Faz-se necessário, aqui, um parêntese para tratar de forma breve do mencionado ato do Poder executivo. As Medidas Provisórias de nº 153¹³⁸ e 156, geraram, a época de sua edição, imediata repulsa por parte do Congresso Nacional e da sociedade civil, além de ensejar a ação de inconstitucionalidade promovida pela doutra Procuradoria Geral da República. Diante do desacerto, o executivo buscou remediar a situação, no entanto, de forma tecnicamente equivocada editou uma outra Medida Provisória, de nº175/90¹³⁹ no qual declarava "nulas e de nenhuma eficácia" as duas Medidas Provisórias anteriores. Ocorre que este último ato Presidencial também recebeu duras críticas, sob a alegação de que, assim, estar-se-ia substituindo indevidamente um ato jurisdicional do Poder Judiciário.

¹³⁶ BRASIL. Projeto de Lei n. 4.788 de 1990. Define crimes contra a administração tributária, de abuso do poder econômico e dá outras providências. Disponível em <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=224357>>. Acesso em: 23/03/2020.

¹³⁷ _____. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 156, DE 15 DE MARÇO DE 1990. Define crimes contra a Fazenda Pública, estabelecendo penalidades aplicáveis a contribuintes, servidores fazendários e terceiros que os pratiquem. < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/1990-1995/156.htm#:~:text=MEDIDA%20PROVIS%C3%93RIA%20No%20156%2C%20DE%2015%20D E%20MAR%C3%87O%20DE%201990.&text=Define%20crimes%20contra%20a%20Fazenda,e%20terceiros%20que%20os%20praticuem. >. Acesso em: 23/03/2020.

¹³⁸ _____. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 153, DE 15 DE MARÇO DE 1990. Define os crimes de abuso do poder econômico, e dá outras providências. < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/19901995/153.htm#:~:text=MEDIDA%20PROVIS%C3%93RIA%20No%20153%2C%20DE%2015%20MAR%C3%87O%20DE%201990.&text=Define%20os%20crimes%20de%20abuso,Art. >. Acesso em: 23/03/2020.

¹³⁹ _____. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 175, DE 27 DE MARÇO DE 1990. Declara nulas e de nenhuma eficácia as Medidas Provisórias nºs 153 e 156, ambas de 15 de março de 1990, e dá outras providências. < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/1990-1995/175.htm >. Acesso em: 23/03/2020.

Desse modo, o Congresso Nacional, por meio de Projeto de Lei de conversão, que veio a se tornar Lei sob nº 8.035/90¹⁴⁰, corrigiu a falha do Poder Executivo, revogando, desde a edição, as problemáticas Medidas Provisórias. Passado isso, o Executivo, dessa vez, dentro da normalidade do processo legislativo, enviou ao Congresso Nacional a Mensagem nº 340/90 acompanhada do Projeto de Lei nº 4.788/1990, que foi apensada aos Projetos de Lei n. 4.820 e 4.821/1990, todos versando sobre o mesmo tema.

Feita esta observação, volta-se as atenções ao dispositivo citado pelo Ministro Rogerio Schietti. De fato, a redação dada ao inciso V, artigo 2º do Projeto de Lei 4.788/90 acabou sendo similar ao inciso V, artigo 3º da Medida Provisória nº 156 (a diferença consiste no termo *prazo legal ou regulamentar* que foi substituído por *prazo fixado*), o que acaba não inviabilizando sua utilização para fins de embasamento histórico. Dessa forma, a previsão citada pelo Ministro Relator estava descrita da seguinte forma:

Art. 3º Igualmente são crimes contra a Fazenda Pública, puníveis com pena de seis meses a dois anos de detenção e multa:

[...]

IV - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, tributo ou contribuição que tenha retido na fonte;

V - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, o tributo ou contribuição recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado;¹⁴¹

Com base no exposto, o relator descreve que o inciso IV tratava das situações em que há substituição tributária, enquanto no inciso V, havia claro direcionamento aos tributos tidos como indiretos, incidentes sobre a cadeia de produção e que repercutissem economicamente.

¹⁴⁰ _____. LEI No 8.035, DE 27 DE ABRIL DE 1990. Revoga as Medidas Provisórias nºs 153 e 156, ambas de 15 de março de 1990, e dá outras providências. < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/1990-1995/175.htm >. Acesso em: 23/03/2020.

¹⁴¹ _____. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 156, DE 15 DE MARÇO DE 1990. Define crimes contra a Fazenda Pública, estabelecendo penalidades aplicáveis a contribuintes, servidores fazendários e terceiros que os pratiquem. < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/1990-1995/156.htm#:~:text=MEDIDA%20PROVIS%C3%93RIA%20No%20156%2C%20DE%2015%20D E%20MAR%C3%87O%20DE%201990.&text=Define%20crimes%20contra%20a%20Fazenda,e%20terceiros%20que%20os%20praticuem. >. Acesso em: 23/03/2020.

Diante desse apanhado histórico, o Ministro Rogerio Schietti Cruz aduz que: “A atual redação do artigo 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 é produto da fusão, pouco técnica, desses dois incisos, que culminou na unificação de ambas as condutas com a utilização das expressões ‘descontado’ ou ‘cobrado’.”

O Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, por sua vez, seguiu o posicionamento do relator, acrescentando que:

Relevante ressaltar, igualmente, ainda nos termos do voto do Relator, que o projeto de lei que deu origem ao art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990 não deixa dúvidas quanto à abrangência da norma. Assim, o crime se perfaz com o não recolhimento aos cofres públicos do "tributo ou contribuição que tenha retido na fonte", ou que tenha "recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado".¹⁴²

Em sentido diametralmente oposto, posicionou-se o tributarista Igor Mauler Santiago afirmando que: “É o próprio voto condutor que reproduz o Substitutivo Nelson Jobim ao PL nº 4.788/90 (que redundou na Lei nº 8.137/90) e atesta a não aprovação do inciso V”¹⁴³.

De fato, o PL 4.788/90, aludido pelo Ministro Relator para justificar sua tese, na verdade foi fruto de uma tentativa imprecisa e equivocada do executivo, que na época, visava inserir no ordenamento jurídico algo que já havia sido drasticamente afastado - Medidas Provisórias nº 153 e 156 - inclusive sob o argumento de inconstitucionalidade. Isso, pode ser constatado de forma clara no parecer do então Deputado Federal Nelson Jobim, Relator designado para cuidar do referido Projeto de Lei e responsável pela elaboração de um novo projeto substitutivo, quando se dirigindo ao Presidente da Câmara dos Deputados, Inocêncio Oliveira:

Sr. Presidente, é grande a complexidade da matéria, diante das dificuldades criadas pela imprecisão técnica e pelos equívocos de natureza jurídico penal cometidos pelo Executivo no envio do projeto. Aliás, Sr. Presidente, ele nada mais é do que a consolidação das Medidas Provisórias nºs 153 e 156, a cuja edição o congresso Nacional reagiu violentamente, em face da sua inconstitucionalidade que levou o Executivo, num de seus arroubos de equívocos técnico-legislativos, a declarar, numa medida provisória posterior, serem elas nulas de qualquer

¹⁴² BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. HC 399.109/SC. op. cit., p. 39.

¹⁴³ SANTIAGO, Igor Mauler. Petição de apresentação de manifestação. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/dl/memoria-igor-mauler-prisao-divida-fiscal.pdf>>. Acesso em: 23/03/2020.

efeito, como se fosse ele o juiz do próprio Poder Judiciário e dos atos de sentença.¹⁴⁴ (grifo nosso)

Aliás, além dessa observação, o Parlamentar fez duras críticas ao mencionado Projeto de Lei, como se pode ver adiante:

Este Relator se ateve longamente ao projeto e o considera eivado de imensos defeitos, quer de técnica penal, quer de técnica legislativa. O projeto dispensa tratamento absolutamente inadequado aos crimes que pretende definir.

[...]

O Projeto de Lei n' 4.788, de 1990, que define crimes contra a administração tributária, de abuso do poder econômico e dá outras providências", inobstante sua necessidade e conveniência, ostenta defeitos de estrutura e substância, que importam afastar.¹⁴⁵

Continuou o Deputado ressaltando que o projeto apresentava diversos delitos mal formulados, contendo tipos delitivos abertos (vale dizer, a definição do comportamento proibido aflorou incompletíssima), fato este que feria frontalmente a regra da legalidade prévia contida no art. 5º, XXXIX¹⁴⁶, da Constituição da República, assim como no art. 1º do Código Penal.¹⁴⁷

Em outro ponto, Nelson Jobim fez referência direta ao equívoco adotado no tipo penal previsto no artigo 2º, inciso V, o mesmo citado pelo Ministro Rogerio Schietti Cruz para fundamentar seu entendimento no julgamento do 399.109/SC. Posicionou-se assim o relator Deputado:

4. [...]

O cuidado na elaboração das leis penais mostra-se imprescindível, o aprestamento técnico não é, pois, outra coisa senão o meio de evitar-se o aludido efeito perverso, ou criminógeno da formulação legislativa.

¹⁴⁴ _____. Substitutivo Do Relator Ao Projeto De Lei Nº 4.788/90. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo e dá outras providências. Disponível em <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16MAI1990.pdf#page=56>>. Acesso em: 24/03/2020.

¹⁴⁵ Idem.

¹⁴⁶ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal;

¹⁴⁷ Art. 1º - Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

3. No projeto governamental, inexistiu clareza na construção dos tipos penais. **Assim, os modelos surgem imperfeitos ou, por demais, abertos (por exemplo art. 1, V; art. 2, V; art. 6, VIII)**. Ora a descrição surge vazia de conduta, socialmente desaceita; ora o comportamento proibido vem incompletíssimo.¹⁴⁸ (grifo nosso)

Entretanto, uma vez reconhecido o brilhante trabalho desempenhado pelo eminente Nelson Jobim, identificando as imperfeições do PL 4.788/90 e elaborando um novo texto, mais compatível com o ordenamento jurídico vigente, entende-se, aqui, que o então Deputado Federal e, pois, os demais parlamentares não resolveram a problemática em relação ao art. 2º, V do referido Projeto de Lei.

Ao nosso sentir, perdeu-se a oportunidade, à época, de se dar maior precisão e clareza ao tipo (fundamentais nas prescrições abarcadas pelo Direito Penal), tendo em vista a utilização de algumas expressões ambíguas concretizadas no art. 2º, II da Lei 8.137/90. Além disso, observa-se que faltou ao legislador considerar alguns fatores relevantes – principalmente de cunho econômico e tributário - na criminalização do comportamento descrito.

Diante do exposto e considerando a interpretação histórica utilizada pelo Ministro Relator no HC 309.109/SC, é possível se chegar a algumas conclusões relevantes.

Primeiro, que fundamentar-se em uma possível vontade do legislador, à época, para justificar o enquadramento de um comportamento em um tipo penal (complexo e envolto de controvérsias) é, no mínimo, uma atitude pretensiosa. É sabido, que atrelado a interpretação gramatical, outros mecanismos hermenêuticos podem ser considerados, no entanto, não se pode haver extrapolações.

Sobre isso, assevera Augusto Fiel que a utilização dos métodos hermenêuticos requer cuidado e precisão. Desse modo, expõe o mencionado jurista que:

De qualquer maneira, o que cria a norma jurídica não é a vontade do legislador, devendo a norma ser extraída, a partir do texto de lei, tal como o mesmo foi inserido e ganhou vida no ordenamento jurídico, sendo certo que a interpretação histórica, por ser considerada um método de interpretação raso, não pode ser considerada isoladamente. (AUGUSTO FIEL)¹⁴⁹

¹⁴⁸ BRASIL. Substitutivo Do Relator Ao Projeto De Lei Nº 4.788/90. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo e dá outras providências. Disponível em <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16MAI1990.pdf#page=56>>. Acesso em: 24/03/2020.

¹⁴⁹ D' OLIVEIRA. Augusto Fiel Jorge. Falta de recolhimento de ICMS próprio declarado e o crime de apropriação indébita. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-mar-17/augusto-fiel-falta-recolhimento-icms-proprio-declarado>. Acesso em: 10 de dezembro de 2019

Em segundo plano, caso se resolva adotar a possível intenção do legislador para resolver a delicada questão, ao menos duas apreensões poderão ser alegadas:

- I) Em conformidade com o exposto pelos Ministros Rogério Schietti Cruz e Reynaldo Soares da Fonseca, a intenção original de criminalização da referida conduta, prevista no PL nº 4.788/90, havia sido mantida e concretizada na Lei 8.137/90 através de uma fusão – pouco técnica - dos incisos IV e V do artigo 2º, constantes no criticado Projeto de Lei;
- II) Apresenta-se mais razoável que a ideia do então Deputado Federal Nelson Jobim ao formular o Projeto Substitutivo (este que deu origem a Lei 8.137/90) era justamente o de excluir o tipo em questão, evitando, assim, incompatibilidades com o ordenamento jurídico e os preceitos emitidos pela Constituição, que acabara de entrar em vigor. Isso, justificado pelas duras críticas do Parlamentar ao PL nº 4.788/90, inclusive ao próprio inciso V do mesmo Projeto de Lei, mas que não foi devidamente reescrito no Projeto Substitutivo, que culminou na atual Lei 8.137/90.

A outra premissa apontada pelo Ministro Rogério Schietti Cruz para justificar sua interpretação do termo *cobrar* previsto no artigo 2º, II da lei 8.137/90, foi o fato de o ICMS ser constantemente classificado como tributo indireto. Para isso, o presente Relator definiu os tributos indiretos e promoveu uma relação com o termo *cobrar*.

É importante sublinhar, em casos tais, que a própria natureza da relação jurídico-tributária estabelecida entre o Estado e o sujeito passivo da obrigação tributária revela um ponto de convergência entre o tributo indireto e sua repercussão econômica, com o significado semântico do termo "cobrado". De fato, os tributos indiretos são aqueles cujo ônus financeiro repercute em terceira pessoa, ou seja, quando o encargo tributário é transferido pelo contribuinte de direito para outra pessoa que o suportará, dentro da cadeia de consumo (repercussão econômica).¹⁵⁰

¹⁵⁰ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. HC 399.109/SC. op. cit., p. 21.

Com o devido respeito à autoridade e o elevado grau de conhecimento do mencionado Ministro, ousamos discordar, de forma salutar de sua posição quanto a este ponto específico.

Inicialmente, porque conforme já descrevera Alfredo Augusto Becker (1972, apud FIEL, 2019)¹⁵¹, em meados do século passado, a classificação dos tributos em diretos e indiretos é falsa e impraticável. Acrescenta o autor que tal classificação “óbvia” acaba servindo de fundamento para decisões de tribunais, sendo culpada por inúmeros erros.

Sobre o tema, assevera Augusto Fiel:

[...] A afirmação contida na decisão do STJ, no sentido de que o ICMS repercute porque é tributo indireto, é contestada por Becker, pela própria impossibilidade de se classificar tributos em direto e indireto e pela afirmação de que todos os tributos repercutem, pois os fatores decisivos da repercussão econômica do tributo são estranhos à natureza do tributo e determinados pela conjuntura econômico-social.

Com isso, a leitura de que o “cobrado” seria o ICMS próprio do comerciante que, por ser indireto, repercutiria economicamente em relação ao vendedor, não guarda nenhum respaldo científico e não pode ser aceita, ainda mais, para enquadramento de condutas em tipo penal, tendo em vista que a classificação entre tributos diretos e indiretos é falsa e impraticável e, na realidade, todos os tributos repercutem de alguma forma e, ademais, não será o adquirente que arcará com o ônus econômico do ICMS próprio do vendedor, pois ele também repercutirá esse ônus para terceiros e, assim por diante.¹⁵²

Sabe-se que a doutrina costuma subdividir a repercussão em financeira e jurídica. Entende-se que a repercussão meramente financeira pode ocorrer em todos os tributos, e mais, em todas as direções e não apenas recair sobre o consumidor final. Sobre isso, bem assevera Hugo de Brito Machado Segundo, nos seguintes termos:

Assim, a instituição ou a majoração indevida de um tributo poderia fazer com que o contribuinte repercutisse o ônus correspondente aos fornecedores (impondo a eles a compra de mercadorias ou matérias-primas por preços mais baixos), aos empregados (deixando de lhes conceder aumentos ou mesmo demitindo alguns deles), aos seus sócios ou acionistas (com a redução ou a supressão do lucro que lhes seria destinado), ou aos seus compradores (por meio de preços mais elevados).¹⁵³

¹⁵¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo, Saraiva, 1972, quinta Parte, Cap. IV, Itens 141-144.

¹⁵² D' OLIVEIRA, Augusto Fiel Jorge. Falta de recolhimento de ICMS próprio declarado e o crime de apropriação indébita. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-mar-17/augusto-fiel-falta-recolhimento-icms-proprio-declarado>. Acesso em: 10 de dezembro de 2019.

¹⁵³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito op. cit., p.216.

Para o citado autor, “a repercussão pode ocorrer em todas essas direções, de maneira parcial e simultânea”.¹⁵⁴

Nessa perspectiva, aliás, salientou a Ministra Maria Thereza de Assis Moura no HC 309.109/SC. A jurista evidencia que o repasse da carga econômica do tributo não se trata de aspecto exclusivo do ICMS. Destaca a Magistrada que:

Isto, porém, não significa que apenas no ICMS ocorre este repasse da carga econômica do tributo. Pelo contrário, podemos dizer que quase sempre, embora de maneira menos explícita, a empresa repassa, ao preço final de suas mercadorias, os tributos (inclusive as contribuições previdenciárias) que é obrigada a pagar. Tudo acaba compondo o custo final das mercadorias. E nem poderia ser de outro modo. Deveras, se a empresa deixasse de fazer tal repasse, em breve estaria operando com prejuízo e, nessa medida, caminhando a passos largos para a falência. O repasse, nesses casos, também existe, apenas não é contabilizado.¹⁵⁵

Quanto a repercussão jurídica, tem-se como aceção mais difundida e aceita pela doutrina, aquela em que o sujeito passivo (contribuinte) tem o direito de transferir o encargo do tributo a terceiro (responsável tributário), nos conformes do art. 128 do CTN¹⁵⁶. Acontece, que as duas Turmas de Direito Público do STJ têm adotado uma compreensão mais abrangente para a repercussão jurídica, considerando como tal, não apenas os casos anteriormente citados, mas também as situações em que o tributo é “embutido” no preço, quando sua sistemática de incidência proporciona essa transferência de encargo, por meio de um negócio jurídico.

Aqui, também ousamos divergir da Corte Cidadã, principalmente com base na prerrogativa de que, embora haja a repercussão e o valor do tributo seja efetivamente embutido no preço, o que se “cobra” do consumidor final não é o valor do tributo, mas sim o próprio preço. De fato, tributo e preço possuem fundamentos jurídicos distintos, não podendo, pois, serem confundidos. Essa questão será melhor abordada mais adiante.

¹⁵⁴ Idem.

¹⁵⁵ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. HC 399.109/SC. op. cit., p. 56.

¹⁵⁶ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Em detrimento dessa proposição (o adquirente da mercadoria não é cobrado do valor de tributo, mas sim do preço estabelecido pelo comerciante), verifica-se que o legislador tem utilizado o termo “cobrar” nos casos de repercussão econômica/jurídica também em outros diplomas legais, como se pode ver na redação incluída em 2014, pela Lei 12.973 que alterou o Decreto-lei nº 1.598/77:

Art. 12
[...]

§4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos **cobrados**, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário”¹⁵⁷

Nota-se, assim, que no contexto brasileiro, apesar de todas as controvérsias apontadas quanto à classificação de tributos diretos e indiretos, bem como do fenômeno da repercussão, tanto o legislativo, como parte do judiciário tem fechado os olhos para tal questão e atribuído de forma descuidada (ao nosso sentir) a expressão “cobrar”. Esse fato, aliás, acaba tendo grande relevância nas conclusões alcançadas nesse trabalho.

Uma vez analisado duas das principais premissas elencadas pelos Ministros do STJ para fundamentar a significação dada ao termo “cobrar” no HC 399.109, chega-se à conclusão de que ambas apresentam inconsistências.

Como visto, quanto a premissa que se alicerça na interpretação histórica, por meio do texto dado ao PL nº 4.788/90 e na possível manutenção de vontade do legislador, não se aperfeiçoa, devido às inúmeras críticas e problemas atribuídos ao Projeto de Lei supracitado.

Em relação a outra proposição, a dizer, aquela que se funda na classificação dos tributos em diretos e indiretos, aliada à ideia de transferência do ônus do tributo ao consumidor final da mercadoria, observou-se controversa pela falta de fundamentação da classificação mencionada. Além disso, como se verá em tópico específico deste trabalho, sobre o papel desempenhado pelo consumidor final no caso em concreto, não se pode pactuar com a referida tese, tendo em vista que o fenômeno da repercussão econômica, conforme será visto, não justifica a

¹⁵⁷ BRASIL. DECRETO-LEI Nº 1.598, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1977. **Altera a legislação do imposto sobre a renda.**< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm#art67 >. Acesso em: 24/03/2020.

criminalização do ICMS próprio em tais casos.

Destarte essas observações, quanto às premissas cogitadas pelos Ministros Rogerio Schietti Cruz e Reynaldo Soares da Fonseca, extrai-se, com base em tudo que foi analisado, que o termo *cobrar* (analisado sob a ótica Penal), embora erroneamente, foi utilizado visando alcançar os impostos indiretos, que possuem seu ônus repercutido no preço da mercadoria.

Em verdade, grande parte do Judiciário, além do próprio legislador tem caminhado nesse sentido. O primeiro, ampliado a ideia de repercussão jurídica para abarcar os tributos tidos como indiretos, tendo por base o repasse do ônus ao adquirente da mercadoria. Por outro lado, como se viu, o legislador em outro dispositivo legal, também já se utilizou da expressão *cobrar* em referência a tais tributos.

Essa exegese, fica ainda mais evidente, quando se somam as conclusões alcançadas anteriormente nas análises dos termos *na condição de sujeito passivo da obrigação e valor de tributo*.

Em suma, uma vez examinadas as três controvertidas expressões e diante do texto adotado no tipo penal em comento (inciso II, art. 2º, da Lei 8.137/90) entende-se que, formalmente, poder-se-ia falar em um enquadramento do tipo no caso do ICMS próprio, declarado e não recolhido ao Fisco.

No entanto, como delineado no segundo capítulo deste trabalho, não basta para uma correta aplicação do Direito Penal, adequação formal da norma. Há de se considerar também, a adequação substancial da norma, devendo esta, está compatível com todo o ordenamento jurídico e em consonância com os direitos e princípios constitucionais.

Isso, em nossa ótica, não foi respeitado na elaboração e na aplicação do art. 2º, inciso II da Lei 8.137/90 – como na decisão proferida no HC 399.109/SC. Desse modo, considera-se o referido tipo equivocado quando analisado sob o ponto de vista material. Equivocado, porque vai contra alguns princípios do Direito Penal já comentados, tais como o princípio da intervenção mínima e o princípio da proporcionalidade.

Ademais, entende-se que não se considerou corretamente, quando da elaboração do tipo penal em questão, fatores de ordem tributária e econômica, como, por exemplo, a infundada classificação de tributos diretos e indiretos e o fenômeno da repercussão, seja a econômica, seja a jurídica. Isso, tendo em vista

que tais institutos, conforme demonstrado nesta dissertação, são questionáveis, sendo, pois, impreciso utilizá-los para fins de tipificação penal.

Assim, se houve equívoco do legislador na elaboração do delito, também há do judiciário quando, por exemplo, passa a relevar de forma substancial classificações controversas e sem o respaldo necessário para enquadrar determinadas condutas em tipos penais.

Em face de tudo aqui exposto e das imprecisões apontadas na redação do delito em exame, depreende-se que a tese da 6^o Turma do STJ, até então, seria a mais compatível com o ordenamento jurídico vigente.

Dessa forma, o crime em análise deveria ser considerado apenas nos casos envolvendo substituição tributária, caso não se resolva afastar por completo tal tipo penal – eivado de inconsistências - do ordenamento jurídico nacional. Assim, a significação que melhor se amoldaria aos termos *descontado* e *cobrado*, contidos no inciso II, do artigo 2^o da Lei 8.137/90 está relacionada “a direção do fluxo de dinheiro” entre os agentes envolvidos. Essa exegese fica clara nas palavras de Augusto Fiel, que assim aduz:

A distinção é que o tributo a ser pago é “descontado” das quantias por ele transferidas ao contribuinte em determinados casos e, em outros, o tributo a ser pago é “cobrado” e recebido junto com quantias transferidas do contribuinte ao responsável tributário.¹⁵⁸

Exemplificando, no caso do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), a fonte pagadora do rendimento - empregador ou contratante - é obrigada a *descontar*, reter uma parcela desse rendimento e fazer o recolhimento para a Receita Federal. Assim, na hipótese de a fonte pagadora proceder o desconto e não efetuar o devido recolhimento, o crime restará consumado, e o sujeito ativo será o responsável tributário (empregador ou contratante), uma vez que o tributo foi descontado do sujeito passivo da obrigação (empregado ou prestador de serviço).

Por outro lado, a sistemática adotada na incidência do Imposto sobre os Produtos Industrializados (IPI), se aproxima ao termo *cobrado* previsto no texto do tipo penal em comento. Desse modo, em linhas gerais, quando uma operação é sujeita a cobrança do IPI, como, por exemplo, a compra de uma mercadoria, o

¹⁵⁸ D' OLIVEIRA. Augusto Fiel Jorge. Falta de recolhimento de ICMS próprio declarado e o crime de apropriação indébita. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-mar-17/augusto-fiel-falta-recolhimento-icms-proprio-declarado>. Acesso em: 10 de dezembro de 2019

consumidor paga o valor da mercadoria mais o valor do tributo. Dessa forma, se determinada mercadoria custar 100 reais, o comerciante vendedor deverá cobrar 110 reais, isso, porque, o valor adicional é devido a título de IPI. Em suma, os 10 reais cobrados a mais do consumidor (relativos ao IPI), não pertencem ao vendedor, mas sim à União, para quem esse valor deve ser repassado sob pena de configuração do crime de apropriação indébita tributária.

Em outras palavras, extrai-se que a adoção dos dois verbos (descontado e cobrado) contidos no artigo 2º, II da lei 8.137/90, melhor se enquadrariam nas hipóteses em que há a responsabilidade tributária, seja quando há pagamento por parte do responsável tributário, seja quando há recebimento por parte do responsável tributário.

Após essa a análise realizada e as conclusões alcançadas nesse delicado ponto, outros questionamentos inescusáveis surgem: qual o real papel desempenhado pelo consumidor final em tais situações? O adquirente do produto\serviço efetivamente arca com o valor do tributo próprio do vendedor\prestador? Seria o consumidor final uma espécie de sujeito passivo da obrigação tributária? Essas indagações serão abordadas no subitem seguinte.

4.4 Relevância do consumidor final na configuração do referido crime em caso de ICMS próprio, declarado e não recolhido pelo comerciante

A partir de agora, buscaremos desvendar qual o papel desempenhado pelo consumidor final (adquirente do produto\serviço) no caso em questão, a saber, ICMS próprio do comerciante, devidamente declarado por este.

Isso, porque devido a sistemática aplicada ao ICMS – conforme explanado anteriormente – o ônus do valor do tributo pode ser repassado ao longo da cadeia, repercutindo, por fim, no preço pago pelo consumidor final.

Logo, pela não cumulatividade do imposto em estudo, além da classificação recorrente que o imputa a condição de tributo indireto, algumas vezes se dá uma importância especial à participação do consumidor final para se fundamentar decisões, como é o caso em concreto tratado no HC 309.109/SC.

Preliminarmente, importante se faz destacar que o consumidor final não é sujeito passivo da obrigação principal aqui discutida – pagamento do ICMS. Como

já esclarecido em subitem específico deste trabalho, temos que o sujeito passivo do ICMS ou é o responsável tributário, quando determinado por lei, ou é o próprio contribuinte.

Aliás, abre-se aqui um parêntese visando deixar claro a recorrente utilização do termo “ICMS próprio”.

De fato, há no contexto tributário uma nítida diferença entre ICMS próprio e ICMS por substituição, sendo o primeiro oriundo da relação direta e imediata do sujeito passivo (contribuinte) com o fato gerador. A exemplo, o comerciante que proporciona a circulação da mercadoria para terceiro adquirente.

Apesar de se tratar do mesmo tributo, na sistemática adotada no ICMS substituição tributária, comumente chamado de ICMS-ST, há uma espécie de regime de responsabilidade distinto, no qual um terceiro (responsável tributário), por meio de lei, fica incumbido de realizar o pagamento do ICMS decorrente de fato gerador praticado por outro sujeito (contribuinte). Assim, nesse caso não há de se falar em ICMS próprio, tendo em vista que o substituto tributário - terceiro estipulado por lei – fica obrigado a apurar o montante devido e cumprir a obrigação de pagamento do tributo “em lugar” do contribuinte.

Feita essa observação, volta-se a ideia inicial de que o consumidor final não se enquadra na condição de sujeito passivo do ICMS. Sobre esse ponto, bem salientou a Ministra Maria Thereza de Assis Moura no julgamento do Habeas Corpus fomentador desta dissertação:

No caso do ICMS, o consumidor não é contribuinte do imposto, no sentido técnico, nem sujeito passivo da obrigação, o que significa que ele jamais será cobrado pelo pagamento do imposto devido na operação. Não existe relação jurídica tributária possível entre o Fisco estadual e o consumidor final, de modo que não é correto, juridicamente, considerar que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido dele "cobrado" ou "descontado".¹⁵⁹

Em sentido semelhante, posicionou-se Heleno Taveira Torres, que assim se manifesta sobre o assunto:

Por conseguinte, não se desconta ou cobra de terceiro tributo próprio. O tributo próprio deve ser recolhido por seu contribuinte de direito. Cobrar ou reter de outrem tributo devido por si próprio carece de sentido jurídico e

¹⁵⁹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. HC 399.109/SC. Relator: Ministro ROGÉRIO SCHIETTI CRUZ. julgado em 22 de agosto de 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/secao-stj-julga-deixar-pagar-icms.pdf>. Acesso em: 06/05/2020. p. 46.

inverte a metodologia de fixação da sujeição passiva prevista nas normas nacionais e gerais do CTN, a exigir vinculação (direta ou indireta) entre contribuintes e responsáveis aos fatos geradores de tributos (CTN, art. 121 e art. 128). Só se desconta ou cobra o tributo de terceiro que seja, este, o contribuinte do tributo.¹⁶⁰

Para Igor Mauler, “se o contribuinte fosse o comprador, o vendedor não ficaria obrigado a ‘repassar’ o ICMS enquanto não o recebesse daquele.”¹⁶¹ No entanto, lembra o tributarista, que mesmo nos casos de concessão de prazo maior para o pagamento, atraso no repasse do preço ou de total inadimplência do consumidor final, o imposto será devido no vencimento, sendo, ainda assim, o vendedor responsável pelo recolhimento do tributo.¹⁶²

O membro do Ministério Público de Santa Catarina, Giovanni Andrei Franzoni Gil, milita em sentido diverso, dizendo que o fato de o tributo continuar sendo devido pelo contribuinte em caso de inadimplemento do preço por parte do consumidor final, possui outra explicação: trata-se de um acordo privado entre as partes, não podendo, pois afetar a relação tributária existente entre o comerciante e o Fisco. Desse modo, expõe Franzoni Gil:

Em um primeiro momento, é regra geral dos negócios jurídicos de compra e venda a entrega do bem – tradição – condicionada ao seu pagamento, ambas ocorrendo no mercado à vista. Quando o contribuinte opta pela tradição previamente ao recebimento do valor está, em verdade, financiando o seu pagamento, o que pode fazer por conta e risco próprio ou mediante o intermédio de terceiros. Nessa premissa, a opção do contribuinte não é oponível ao Fisco (voltamos à regra de que o contribuinte de fato não integra a relação tributária), pelo que o posterior inadimplemento está vinculado a uma relação puramente privada de mútuo não cumprido.

Ainda que assim não o fosse, destaca-se que o crime tributário aqui analisado possui como elemento subjetivo o dolo. Em tal hipótese, essa conduta pode justificar uma melhor avaliação do elemento subjetivo do crime, de forma a afastar a ocorrência do dolo ou mesmo apontar uma das hipóteses excludentes de ilicitude da conduta.¹⁶³

¹⁶⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Parecer Jurídico FIESP**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/parecer-fiesp-apropriacao-indebita-icms.pdf>>. p. 24 Consulta: 20/04/2020.

¹⁶¹ SANTIAGO, Igor Mauler. Petição de apresentação de manifestação. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/dl/memoria-igor-mauler-prisao-divida-fiscal.pdf>>. Acesso em: 23/03/2020.

¹⁶² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, 1ª Turma, REsp. nº 1.308.698/SP. DJe 03.02.2017. Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=201102088266.REG.>>. Acesso em: 07/12/2019.

¹⁶³ FRANZONI GIL, Giovanni Andrei. **Apropriação indébita do ICMS**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5645, 15 dez. 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/70822>. Acesso em: 9 jul. 2020.

O prezado promotor pontua, ainda, que tal entendimento já se encontra pacificada e aproveita para elencar diversos precedentes que tratam do assunto.

No entanto, mesmo considerando que a explicação apresentada por Franzoni Gil seja válida, ainda assim, em nada será alterada a premissa antes levantada de que o consumidor final não se enquadra na categoria de sujeito passivo da obrigação principal em comento.

Com efeito, essa ideia é consenso até mesmo para aqueles que pugnam pela criminalização da conduta aqui discutida. Tal entendimento fica claro nas palavras do Ministro Rogério Schietti, Relator no HC 399.109, que assim se posiciona:

Irrelevante, assim, a ausência de relação jurídica entre o Fisco e o consumidor, porquanto o que se criminaliza é o fato de o contribuinte se apropriar do dinheiro relativo ao imposto, devidamente recebido de terceiro, quer porque descontou do substituído tributário quer porque cobrou do consumidor, não repassando aos cofres públicos.¹⁶⁴ (grifo nosso)

Como se pode observar no trecho acima destacado, para o citado Ministro do STJ a premissa de inexistência de relação jurídica entre o Fisco e o consumidor final é válida, no entanto, na visão do jurista, seria irrelevante para caracterização do crime previsto no artigo 2º, II da Lei 8.137/90 nos casos que envolvem tributos tidos como indiretos.

Uma vez firmado o entendimento de que o adquirente da mercadoria não figura no polo passivo da obrigação tributária em questão, outros pontos pertinentes em relação ao consumidor também merecem reflexões.

Por exemplo, como se sabe, a sistemática empregada ao ICMS, especificamente em relação ao fenômeno da repercussão, permite que o valor do tributo seja embutido no preço da mercadoria, de tal modo que o ônus econômico da tributação é repassado ao consumidor. Pois bem, aqui, faz-se um questionamento: seria essa característica suficiente para que se reconheça o crime de apropriação indébita tributária?

Para melhor embasar a resposta dessa indagação, primeiramente são necessários alguns pormenores.

¹⁶⁴ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. HC 399.109/SC. Relator: Ministro ROGÉRIO SCHIETTI CRUZ. julgado em 22 de agosto de 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/secao-stj-julga-deixar-pagar-icms.pdf>. Acesso em: 06/05/2020. p. 34.

Uma classificação utilizada no contexto tributário e que possui bastante pertinência com o assunto aqui discutido é aquela que divide *contribuinte de direito* e *contribuinte de fato*. Vale destacar, que esta subdivisão nasce de uma outra anteriormente comentada: fragmentação de tributos em *diretos* e *indiretos*.

Como pontuado no subitem anterior deste trabalho, a classificação de tributos diretos e indiretos constitui um critério de categorização muito frágil e criticável, tendo em vista que se fundamenta em questões muito versáteis, além de depender de uma série fatores para sua concretização. No entanto, em linhas gerais, “tributo direto” ou “que não repercute”, seria aquele cuja carga econômica é suportada pelo próprio realizador do fato imponible. Por outro lado, o tributo “indireto”, ou “que repercute”, seria aquele em que a carga financeira é suportada não pelo contribuinte (contribuinte de direito), mas por terceira pessoa (contribuinte de fato), que não realizou o fato imponible.

Em outras palavras, contribuinte de direito é aquele que possui relação tributária com o Fisco, devendo, pois, realizar a efetivação da obrigação tributária, mesmo sem suportar o encargo financeiro do tributo. Em contrapartida, o terceiro (consumidor final) que, mesmo não possuindo vínculo jurídico com o Fisco, arca com o ônus econômico do tributo figura como contribuinte de fato.

Em verdade, o próprio Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 3º e seguintes - artigos estes que estabelecem as noções basilares dos tributos praticáveis no contexto nacional - não traz nenhuma menção a tais classificações. A referência contida em tal código somente vem a ser delineada pelo polêmico artigo 166. Este, por sinal, trata da chamada ação de repetição de indébito envolvendo tributos indiretos, sendo considerado polêmico porque, como esclarece Machado Segundo: “trata-se de dispositivo altamente criticado, pois termina viabilizando ao fisco o recebimento definitivo de tributos indevidos, além de não indicar, com objetividade e clareza, quais seriam esses tributos aos quais seria aplicável.”¹⁶⁵ A mencionada previsão, está assim delineada:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.¹⁶⁶

¹⁶⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito op. cit., p. .

¹⁶⁶ BRASIL. **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Em seu voto, no HC 309.109/SC, a Ministra Maria Thereza pontuou que: “o consumidor é, apenas, ‘contribuinte de fato’, conceito que, juridicamente, tem relevância unicamente para fins de repetição de indébito tributário (CTN, art. 166). Salvo para essa finalidade, o conceito tem caráter meramente econômico.”¹⁶⁷

Em contrapartida, no mesmo julgado, o Ministro Reynaldo Soares da Fonseca destacou que:

Não convence, portanto, o argumento de que o conceito de contribuinte de fato tem relevância apenas para repetição de indébito, **porquanto se é ele que pode pedir a repetição é porque foi ele quem arcou com o ônus econômico** e, se não houve o devido repasse aos cofres públicos, tem-se a apropriação, a tipificar o crime do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990.¹⁶⁸ (grifo nosso)

Nesse ponto, ousamos divergir do aludido Ministro. Isso, porque, atualmente, prevalece na jurisprudência nacional, o entendimento de que, via de regra, é o contribuinte de direito (sujeito passivo da obrigação tributária), o legitimando para a repetição de eventual indébito tributário. Essa lógica, possui uma exceção no setor de energia elétrica, onde – tendo garantida a revisão da tarifa em caso de aumento de tributo – o fornecedor (contribuinte de direito) não teria interesse em litigar com o Estado, ficando assim, o consumidor final (contribuinte de fato) legitimando para tal.¹⁶⁹

Assim, a partir dessa exegese, percebe-se a real finalidade do criticado art. 166 do CTN e, pois, dos termos contribuinte de direito e contribuinte de fato. Além disso, esse entendimento corrobora com a premissa levantada anteriormente de que o consumidor final (contribuinte de fato nos tributos indiretos) não figura no polo passivo da obrigação tributária.

Dessarte essa discussão sobre o artigo 166 do CTN, aqueles que entendem haver o crime nos casos que envolvem ICMS próprio, declarado, mas não recolhido

Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 09/01/2020.

¹⁶⁷ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. HC 399.109/SC. Relator: Ministro ROGÉRIO SCHIETTI CRUZ. julgado em 22 de agosto de 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/secao-stj-julga-deixar-pagar-icms.pdf>. Acesso em: 06/05/2020. p. 46.

¹⁶⁸ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. HC 399.109/SC. op. cit., p. 38.

¹⁶⁹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp. nº 1.299.303/SC. Relator: Ministro CESAR ÁSFOR ROCHA. DJe 14.08.2012. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/acordao-stj-legitimidade-contribuinte.pdf>. Acesso em: 02/04/2020.

ao Fisco, muito se fundamentam na ideia de que o repasse do ônus econômico - relativo ao valor do tributo devido – do contribuinte de direito ao contribuinte de fato, justifica o raciocínio de apropriação de tais valores, quando não entregues ao sujeito ativo da obrigação tributária.

É o que se nota, por exemplo, nas palavras do já mencionado membro do Ministério Público, Giovanni Andrei Franzoni Gil, que em 2016 já defendia essa tese, manifestando-se da seguinte forma:

Exemplo dessa situação ocorre no ICMS, eis que o contribuinte, ao vender uma mercadoria, destaca na nota fiscal o valor correspondente ao imposto que integrará o preço que será pago pelo adquirente. Nessa relação, o comprador é denominado (de forma alegórica) como “contribuinte de fato”, porque pagará ao vendedor o valor representativo do ICMS contabilmente incluído no preço, embora não seja, efetivamente, contribuinte do tributo, pois o único sujeito passivo da obrigação tributária é o vendedor, denominado (também de forma ilustrativa) como “contribuinte de direito”.

Caso o contribuinte (vendedor) receba o preço da mercadoria (no qual se encontra inserido o valor correspondente ao ICMS) pago pelo adquirente e não efetue o recolhimento do tributo no prazo legalmente estabelecido, **estaria, em tese, obtendo uma vantagem econômica ilícita decorrente do recebimento de um valor que deveria repassar aos cofres públicos e que manteve em seu âmbito de disponibilidade.**¹⁷⁰ (grifo nosso)

Essa perspectiva, também fica clara nas palavras dos Ministros Rogerio Schietti Cruz e Reynaldo Soares da Fonseca. O primeiro, Relator do HC 399.109/SC, ao explicar sua acepção do termo *cobrar*, dá ênfase ao ônus econômico suportado pelo consumidor final, como se nota no seguinte trecho do mesmo julgado:

Especificamente no que tange ao ICMS retido em operações próprias ou em substituição, o encargo é reembolsado dentro da cadeia de produção, de modo que o substituto e os substituídos não suportam, economicamente, **o valor da exação que somente será arcado pelo consumidor.**¹⁷¹ (grifo nosso)

Já Reynaldo Soares da Fonseca, destaca: “com efeito, tendo o consumidor arcado com o imposto, tem-se que o valor foi dele cobrado sem que tenha sido devidamente repassado aos cofres públicos, havendo, assim, sua indevida apropriação.”¹⁷²

¹⁷⁰ FRANZONI GIL, Giovanni Andrei. **Breve ensaio às luzes do recente posicionamento do Superior Tribunal de Justiça no REsp n. 1.543.485-GO.** SINDIFISCO, SC, 25 agosto de 2016. Disponível em: <http://www.sindifisco.org.br/noticias/o-icms-e-o-delito-previsto-no-artigo-2o-ii-da-lei-n-8-1371990>. Acesso em: 9 dez. 2019.

¹⁷¹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. HC 399.109/SC. op. cit., p. 22.

¹⁷² ibidem, p. 34.

Destarte, o fenômeno da repercussão econômica/jurídica já tenha sido abordado neste trabalho, alguns fatores nos levam ao entendimento de que a referida tese não procede como fundamento plausível para justificar a ideia de apropriação no caso do ICMS próprio do comerciante. Devendo, assim, o delito tipificado no art. 2º, II da Lei 8.137/90 ser afastado em tais situações.

Essa conclusão, se dá em primeiro lugar, porque como visto no tópico anterior, a própria classificação de tributos em diretos e indiretos é extremamente questionada, o que afeta diretamente o raciocínio da repercussão.

Também há de ser considerado que, na prática, devido às complexidades impostas ao ICMS, como a não cumulatividade e o sistema de créditos/débitos, além das nuances da atividade comercial, nem sempre será possível identificar com precisão quando o ônus do tributo foi suportado pelo contribuinte ou efetivamente transferido a terceiro.

Essa perspectiva, acaba sendo outro problema na classificação de tributos indiretos, assim como no próprio fenômeno da repercussão. A necessidade de um minucioso exame caso a caso, visando desmembrar o preço praticado pelo comerciante e identificar se (e em que medida) houve o repasse do ônus a terceiro, nos parece, no mínimo, uma ideia pretensiosa, para não dizer impraticável.

Outrossim, conforme os dizeres de Bodenhorn¹⁷³ (apud Machado Segundo, 2018), sabe-se que a repercussão pode ocorrer em tributos diretos, e não ocorrer em indiretos.

Ora, diante das diversas controvérsias que pairam sobre a classificação de tributos diretos e indiretos e, pois, do fenômeno da repercussão econômica, mais uma vez constata-se imperioso o uso da categorização em comento a fim de viabilizar o enquadramento de uma conduta em determinado tipo penal.

Entretanto, essa inteligência, resume-se, em última análise, pelo fato de que o consumidor final, embora comprovadamente suportando o valor do imposto, paga apenas o preço da mercadoria. Eis aqui, ao nosso sentir, um fator determinante para a não aplicação do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 nas situações envolvendo o ICMS próprio, declarado e não recolhido ao sujeito ativo da obrigação tributária.

¹⁷³ BODENHORN, Diran. The Shifting of the Corporation Income Tax in a Growing Economy. **The Quarterly Journal of Economics**, Oxford University Press, Vol. 70, Nº. 4 (Nov., 1956), pp. 563-580, disponível on-line em <http://www.jstor.org/stable/1881865>, último acesso em 23/12/2019, p. 564; NEVIANI, Tarcísio. **A Restituição de Tributos Indevidos, seus problemas, suas incertezas**. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 66-67;

Segundo Churchill Jr. e Peter (2013), o preço pode ser conceituado como a quantidade de dinheiro que deve ser dada em troca para se adquirir a propriedade ou o direito ao consumo ou à utilização de um produto ou serviço.¹⁷⁴

O Código Civil nacional de 2002, segue a mesma linha de raciocínio apresentada acima, ao prever em seu art. 481 o seguinte texto: “pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.”¹⁷⁵

Como se sabe, na formulação dos preços, o comerciante deve considerar diversos fatores para chegar a um valor ideal, que, só então, será apresentado ao consumidor final. Assim, o que o empresário “cobra” é preço, no qual tende a incluir todos os seus custos: insumos, matéria prima, aluguéis, salários, etc., inclusive o custo tributário.

Dessa forma, nesse caso, o comerciante não cobra do consumidor final o valor do ICMS embutido no preço do produto, mas apenas lhe transfere o ônus, assim como também é repassado todos os dispêndios do custo operacional, conforme explicado anteriormente.

Hugo de Brito Machado Segundo é um dos que melhor disserta sobre o assunto. Visando elucidar a questão, expõe que: “justamente porque tributo e preço são distintos, quando o comerciante encarece o seu preço para recuperar o ônus (econômico) do tributo, o valor recebido a título de preço é legítimo mesmo se o tributo vier a ser considerado indevido.”¹⁷⁶

Em outra referência ao tema, o mesmo tributarista aduz:

O aspecto mais relevante de toda a discussão, porém, talvez seja o de que o tributo pago pelo contribuinte “de direito” não se confunde com preço, pago pelo contribuinte “de fato”, ainda que seja integralmente nele “embutido”. Seus fundamentos jurídicos são distintos, pelo que o fato de o primeiro ser indevido não faz com que o segundo também o seja. Na verdade, o tributo, juntamente com os demais custos, e uma margem de lucro (que não é tabelada, podendo ser maior, menor, ou mesmo inexistente, em certas situações), é um fator a ser considerado pelo comerciante, na determinação de seus preços. Esses preços, porém, não serão definidos apenas por esses custos, mas por inúmeros outros fatores do mercado. E como não há lucro tabelado, pode-se dizer que um menor

¹⁷⁴ CHURCHILL Jr., G. A.; PETER, J. P. Marketing: criando valor para o cliente. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Disponível em: https://www.academia.edu/17150393/Livro_Marketing_Criando_Valor_Para_o_Cliente. Acesso em: 27/04/2020.

¹⁷⁵ BRASIL. LEI Nº 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002. **Institui o Código Civil.**< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em: 27/04/2020.

¹⁷⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito op. cit., p. 220.

ônus tributário, se o mercado permitisse a venda pelo mesmo preço, levaria a um maior lucro legítimo do comerciante.¹⁷⁷

Em artigo intitulado: *Prisão por dívida tributária é equivocada e gera graves incoerências*, o citado autor deixa claro seu posicionamento, afirmando que o art. 2º, II, da Lei 8.137/90, não se aplica ao caso em estudo envolvendo o ICMS próprio, declarado e não recolhido ao Ente competente. Dessa maneira, para o doutrinador, quando ocorre a repercussão, pode-se dizer que o comerciante “cobra preço mais elevado – e não tributo - tanto que, mesmo diante de isenção ou revogação do imposto, pode seguir cobrando os mesmos preços, não sendo obrigado a nenhuma redução nos preços que pratica.”¹⁷⁸

Aliás, conforme verificado em tópico específico sobre ICMS desta dissertação, o legislador complementar, visando dar precisão ao termo “circulação”, optou pela "saída" como principal elemento de determinação temporal de verificação do fato jurídico tributário, ressalvado as exceções elencadas nos demais incisos do art. 12, da LC nº 87/96.

Assim, em relação aos seus próprios fatos geradores, ainda que vinculados a relações jurídicas bilaterais, o que o vendedor da mercadoria cobra é preço, sendo, pois, o consumidor final, apenas o destinatário da operação de circulação das mercadorias.

Nesse sentido, manifesta-se o então presidente da Fiesp e do Ciesp, Paulo Skaf:

O caso do ICMS é totalmente distinto. Ele não é um imposto sobre o consumo. Não é pago pelo comprador final. Como o próprio nome diz, é pago por quem faz as mercadorias “circularem”. Ou seja, pelas empresas. Não há, portanto, como ocorrer apropriação indevida de valores de nenhuma natureza.¹⁷⁹

Como dito antes, o vínculo estabelecido entre o vendedor - ao realizar a saída da mercadoria - com o adquirente, é de uma operação meramente comercial e sem nenhum cunho jurídico tributário. Desse modo, a relação entre os dois envolvidos na operação comercial, nada mais é do que uma relação de direito privado,

¹⁷⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito op. cit., p. 219.

¹⁷⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Prisão por dívida tributária é equivocada e gera graves incoerências**. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-abr-17/consultor-tributario-prisao-divida-tributaria-equivocada-gera-graves-incoerencias>>. Consulta: 27/04/2020.

¹⁷⁹ SKAF, Paulo. **Justiça não pode criminalizar atividade empresarial**. Federação das Indústrias de São Paulo (FIESP), 2019. Disponível em: < <https://www.fiesp.com.br/noticias/justica-nao-pode-criminalizar-atividade-empresarial/>>. Acesso em: 09 de maio de 2020.

proporcionada pela transferência da mercadoria e o pagamento de um preço.

Sobre esse ponto, pertinentes se fazem as palavras de Heleno Taveira Torres, que assim disserta:

Os consumidores finais de mercadorias, ao pagar pelos bens adquiridos não confiam, aos vendedores, valores para ulterior ao pagamento de tributos, a partir de obrigação específica que os una para este propósito. Não entregam parcela certa, a ser repassada por estes vendedores ao erário sob a forma de pecúnia, em algo assemelhado como um pagamento por conta e ordem dos adquirentes.¹⁸⁰

Vale ressaltar, ainda, relativamente ao ICMS, o mandamento constitucional (art. 155, § 2º, XII, ‘i’)¹⁸¹, materializado na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, § 1º, I)¹⁸², informando que o montante do referido imposto integra a própria base (está contido no preço), sendo destacado em nota apenas para fins de controle.

A partir dessas reflexões, a indagação feita anteriormente pode, nesse momento, ser melhor respondida. Assim, extrai-se que o fato de o ICMS ser comumente categorizado como tributo indireto, ensejando a repercussão de seu ônus ao adquirente da mercadoria, não procede para fins de justificar a aplicação do tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei 8.137/90, quando da falta de recolhimento do ICMS próprio e declarado por parte do comerciante. Isso, porque, mesmo havendo o repasse não se pode assegurar que houve a “cobrança do valor do tributo”, existindo apenas a cobrança de preço.

Destarte, se analisada sob um enfoque econômico, a tese do enriquecimento sem causa por parte do vendedor, o que ensejaria a apropriação em tais casos, acaba sendo desacreditada por outra conjectura: se eventualmente o comerciante repassar o ônus do valor do tributo ao adquirente, sofrerá, em qualquer caso, implicações negativas em sua atividade comercial. Isso, porque efetivada a

¹⁸⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Parecer Jurídico FIESP**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/parecer-fiesp-apropriacao-indebita-icms.pdf>>. p. 78 Consulta: 20/04/2020.

¹⁸¹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

¹⁸² Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo: I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

repercussão, ou o comerciante aumenta o preço da mercadoria, mas diminui as vendas em face à competitividade do mercado, ou estipula preço relativamente baixo e diminui a margem de lucro possível na operação, tendo em vista a inclusão do valor do tributo no cálculo da quantia paga pelo consumidor final.

De fato, para se alcançar o grau do referido ônus suportado pelo vendedor exigiria um cálculo complexo e quase impraticável em face das diversas variantes. No entanto, complexidade semelhante será necessária para se precisar até que ponto o ônus do tributo foi repassado ao consumidor final. Em suma, é temerário afirmar que o comerciante não experimenta um “ônus” ao incluir o valor do tributo no preço da mercadoria.

Defronte tudo aqui delineado, evidenciam-se ao menos duas implicações: a) o consumidor final não figura no polo passivo da obrigação tributária no caso do ICMS próprio do comerciante e b) o repasse do valor do tributo ao adquirente da mercadoria não justifica a tipificação do delito de apropriação indébita tributária, pois o que este paga é preço.

4.5 Mero inadimplemento x apropriação indébita tributária

No capítulo segundo desta dissertação, teceu-se ponderações sobre o atual posicionamento da jurisprudência nacional, no que diz respeito à inconstitucionalidade do art. 2º, II da Lei 8.137/90. Como visto naquele momento, os Tribunais Superiores têm entendido não haver incompatibilidades entre os tipos penais ali previstos e a Carta Magna, inclusive quanto ao referido artigo.

Todavia, conforme as conclusões alcançadas no presente capítulo, o crime em análise estará melhor alinhado à Constituição Federal e, pois, ao ordenamento jurídico pátrio, se tiver sua aplicação implementada apenas aos casos envolvendo substituição tributária.

Nesse sentido, o enquadramento do ICMS próprio, declarado e não recolhido ao Fisco no delito previsto art. 2º, II da Lei 8.137/90 representa um equívoco.

Como demonstrou-se, o erro não reside na aplicação formal do tipo. Em verdade, os desdobramentos alcançados na presente pesquisa, demonstraram haver considerável subsunção da prescrição penal ao caso do ICMS próprio não recolhido ao ente tributante no prazo.

O equívoco aqui, é de cunho material. Isso, porque em tais casos, além de outros pontos, a classificação de tributos em diretos e indiretos é infundada para fins de tipificação penal. Além disso, o repasse econômico do valor do tributo ao consumidor final não justifica a alegação de apropriação indébita tributária, principalmente, porque o que o adquirente da mercadoria paga é preço.

Desse modo, o tributo, quando não recolhido ao fisco, continua sendo devido pelo comerciante, existindo, pois, simples dívida tributária e não um crime.

Assim, o comerciante, na condição de sujeito passivo da relação tributária, quando não recolhe o tributo devido (ICMS próprio), constitui dívida com a Fazenda Pública, ilícito administrativo que deve ser apenado com multa e cobrado por meio de uma ação de execução, mecanismos adequados para a repressão e cobrança de dívidas.

Sabe-se que a Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso LXVI, proíbe expressamente a prisão civil por dívida¹⁸³. Tal proibição, é excedida apenas em dois casos: a) devedor voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e b) depositário infiel, sendo que essa última exceção não mais subsiste no ordenamento jurídico pátrio.

Nesse contexto, subsiste apenas um caso excepcionalíssimo de prisão civil no Brasil, a dizer, a do inadimplente voluntário e inescusável do dever de alimentar, sendo essa justificável pela prevalência do direito à vida do alimentado em detrimento do direito à liberdade do alimentante. Salvo essa hipótese, qualquer outra modalidade de prisão civil configura-se intolerável no atual Estado Democrático de Direito.

Assim, o legislador infraconstitucional, ao tipificar comportamentos como delituosos deve se ater às vedações e garantias constitucionais. Especificamente, quanto à criminalização do não recolhimento do ICMS próprio, entende-se haver clara inconstitucionalidade no aspecto material da lei 8.137/90, vez que o seu conteúdo não se compatibiliza com a sistemática adotada em nossa Lei Maior.

Em última análise, é preciso que o Judiciário se atenha a tal questão tomando as medidas necessárias para afastar o entendimento evidenciado no contexto atual sobre a aplicação do art. 2º, II da Lei 8.137/90. Nesse diapasão, é preciso que se

¹⁸³ BRASIL. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 28/04/2020.

busque sempre decisões alinhadas aos preceitos constitucionais e princípios vigentes no ordenamento jurídico, evitando, assim, arbitrariedades e injustiças.

4.6 Da Falta de proporcionalidade e do efeito contraproducente da decisão proferida no HC 309.109/SC

Como visto no primeiro capítulo deste trabalho, a incidência do Direito Penal deve ocorrer de forma cautelosa, respeitando diversos princípios, tais como o princípio da intervenção mínima, da legalidade, da taxatividade e, finalmente, o princípio da proporcionalidade.

Quanto a esse último, sabe-se que deve ser considerado tanto pelo legislador, na elaboração de um tipo penal, quanto pelo aplicador do direito, no ato de subsunção da norma no caso em concreto.

Com efeito, nota-se que o princípio da proporcionalidade foi, até certo ponto, deixado de lado no que diz respeito ao art. 2º, II da Lei 8.137/90.

Inicialmente, fala-se em ofensa de tal princípio em relação a pena cominada no tipo penal. Isso, porque conforme foi alegado no HC 399.109/SC, há uma semelhança entre o crime delineado no art. 2º, II da Lei 8.137/90 (apropriação indébita tributária) e aquele previsto no art. 168 do Código Penal (apropriação indébita), sendo que o primeiro, em linhas gerais, segue os critérios e fundamentos do segundo.

De fato, verifica-se que o legislador, buscou dar uma maior proteção à Ordem Tributária, tendo em vista sua importância para a coletividade. Desse modo, o delito tema desta dissertação, nada mais é do que uma modalidade específica do crime visto no art. 168 do CP.

No entanto, aqui observa-se uma primeira desproporcionalidade. Enquanto o crime mais genérico, previsto no Código Penal possui pena de reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro anos), e multa, a pena do crime previsto na Lei 8.137/90, mais específico, possui pena de detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa. Percebe-se claramente um equívoco, pois não há lógica, em se criar um tipo penal mais específico – tendo em vista sua relevância - com pena mais branda. Essa perspectiva, impede que a norma atinja seu fim, a dizer, uma maior proteção ao Sistema Tributário nacional.

A incongruência fica mais clara quando considerado a pena estipulada no art. 168-A do CP. O referido artigo prevê o crime intitulado apropriação indébita previdenciária, apresentando pena de reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Como se vê, nesse caso o legislador previu para o tipo penal mais específico, pena mais rigorosa.

Aliás, quando se compara o crime de apropriação indébita tributária (inciso II, art. 2º da Lei 8.137/90) e o delito de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do CP), considera-se, em regra, que o segundo constitui forma especial do primeiro. Isso, tendo por base que aquele abarca todos os tributos, enquanto este visa apenas as contribuições previdenciárias. Entretanto, há quem não veja motivo plausível para a distinção de penas existentes entre as duas espécies. Essa, por sinal, é a posição de Machado Segundo, como se pode ver no seguinte trecho de seu Manual de Direito Tributário:

Subsiste, porém, a questão relativa à incongruência entre as penas fixadas, se comparado o art. 1.º, e o art. 2.º da Lei 8.137/90, o que pode recomendar efetivamente a declaração de inconstitucionalidade do inciso II do art. 2.º referido. **Realmente, o art. 2.º, II, da Lei 8.137/90 impõe pena de detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa para a retenção e o não pagamento de tributos e contribuições de uma maneira geral, enquanto o art. 168-A do CPB impõe pena de reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa, para a retenção e o não pagamento de contribuições previdenciárias, distinção para a qual não parece haver justificativa plausível.**

Poder-se-ia dizer que existe um “valor social” mais forte subjacente às contribuições previdenciárias, mas isso não é justificativa para a diferenciação. Com efeito, os impostos em geral também são utilizados para finalidades de grande importância social. E, além disso, o art. 2.º, II, da Lei 8.137/90 abrange também outras contribuições, como a COFINS e a CSLL, que têm finalidade social tão ou mais importante que as contribuições especificamente previdenciárias.¹⁸⁴ (grifo nosso)

Destarte essa discussão, em verdade, pode-se afirmar que há desarmonia jurídica na pena estipulada para o art. 2.º, II, da Lei 8.137/90, quando comparada aos delitos congêneres mencionados.

Machado Segundo também apresenta outro ponto de clara desproporcionalidade, agora, mais intrinsecamente ligado ao caso em concreto julgado no HC 309.109. Para o autor, existem três situações distintas no âmbito das

¹⁸⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito op. cit., p.370.

sanções tributárias administrativas e que não foram consideradas pelo STJ no mencionado Habeas Corpus. Descreve o tributarista:

No âmbito das sanções tributárias administrativas (multas administrativas), há clara distinção entre essas três situações, a saber, (1) declarar e não pagar uma dívida tributária; (2) incorrer em omissões quanto ao dever de declarar uma dívida tributária; (3) incorrer em conduta fraudulenta quanto ao dever de declarar uma dívida tributária. Contribuintes que simplesmente atrasam tributos já por eles próprios apurados e declarados submetem-se a uma multa de mora, que no plano federal chega, no máximo, a 20% do valor da dívida. Caso sejam detectados erros em uma apuração já entregue ao Fisco, a necessidade de realização de um lançamento de ofício faz com que tal multa seja mais elevada (no plano federal, 75% do valor da dívida). E, finalmente, caso, além de erros ou falhas nas declarações apresentadas, se constate a presença de dolo, fraude ou simulação, tal multa torna-se ainda mais elevada (no âmbito federal, 150%), sendo do Fisco o ônus de provar a presença de fatos que justifiquem esse agravamento, os quais não podem ser presumidos. E só nesse último caso, a rigor, se pode cogitar validamente da presença de crime contra a ordem tributária.¹⁸⁵

De acordo com essa exegese, acrescenta o autor que, na situação (2), caso determinada dívida tributária não seja declarada nem adimplida, não se verificará a ocorrência de um crime, desde que inexista dolo, fraude ou simulação. Nesse cenário, far-se-á, simplesmente, o lançamento de ofício.

Em verdade, com base nas deficiências e problemas apresentados no Sistema Tributário brasileiro, como ausência de servidores, acúmulo de demandas, atraso tecnológico, dentre outros, diversas dívidas tributárias jamais serão detectadas e, pois, estarão fadadas à prescrição. Tais verbas não captadas, a propósito, impactam diretamente no desenvolvimento social do país.

Assim, o observado na situação (2), vai de encontro com a punição imposta àquele que apura e declara o ICMS próprio, no entanto, devido a diversas circunstâncias possíveis que impactam a atividade comercial, não promove o respectivo recolhimento ao Fisco, caracterizando a situação (1). A dívida, é a mesma verificada na situação anterior, entretanto, foi devidamente apurada e declarada pelo contribuinte.

Em vista a essa incongruência, continua Machado Segundo:

¹⁸⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Prisão por dívida tributária é equivocada e gera graves incoerências**. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-abr-17/consultor-tributario-prisao-divida-tributaria-equivocada-gera-graves-incoerencias>>. Consulta: 27/04/2020.

Se se insistir na sutileza de que a punição decorre do inadimplemento do valor declarado, ter-se-á pena desproporcional, porque maior que a aplicável (que é nenhuma) a esse mesmo inadimplemento quando não há declaração do valor devido, desde que tampouco haja fraude (que é, ela sim, elemento essencial aos crimes contra a ordem tributária).¹⁸⁶

Em outras palavras, há desproporcionalidade quando se aplica punição mais grave a aquele que apura e declara uma dívida, mas não faz o devido recolhimento, tornando-se, pois inadimplente e aquele que simplesmente se omite de suas obrigações tributárias (accessória e principal), não apura, não declara e, logo, não realiza o pagamento, tornando-se igualmente devedor.

O primeiro, incorre no crime previsto no art. 2º, II, da Lei 8.137/90 e fica sujeito às penas ali estipuladas. Por outro lado, o sujeito passivo da obrigação tributária que se omite da declaração – inexistindo fraude – sofrerá repercussões no âmbito tributário, tais como multas.

Esse panorama, acaba por ser contraproducente, tendo em mente que, em última análise desestimula o contribuinte de apresentar suas declarações ao ente tributante. Esse entendimento é melhor delineado nas palavras do mesmo Machado Segundo:

Nesse contexto, e desprezando a diferença entre as situações (1) e (2), o entendimento acolhido pelo STJ de considerar crime a situação acima descrita como (1) **estimula contribuintes em dificuldades a não apresentarem suas declarações ao Fisco, situação que forçará a administração tributária a realizar o lançamento de ofício, havendo o risco de não se detectarem as omissões e tais lançamentos jamais ocorrerem**. Quando, ao revés, o contribuinte declara uma dívida tributária, no âmbito do lançamento por homologação, mas não realiza o pagamento, o Fisco nem mais precisa realizar o lançamento, não corre o risco de não descobrir a ocorrência dos fatos geradores, ou de se consumir a decadência antes disso. Pode diretamente executar esse contribuinte, que ainda terá o ônus de demonstrar que suas próprias apurações estavam erradas, caso queira questionar a exigência.¹⁸⁷ (grifo nosso).

No mesmo sentido, mas sem distinguir três situações possíveis, posiciona-se Igor Mauler:

E mais: além de injurídica, a decisão do STJ é contraproducente. Se o contribuinte sem recursos para pagar no prazo o ICMS próprio sofrerá persecução penal quer não o declare (como é de rigor), quer o declare (como sustenta o v. acórdão), parece claro que adotará a primeira opção, apostando na demora ou na incapacidade do Fisco de o autuar e, caso autuado, gozando da suspensão do débito e do risco criminal durante todo o processo tributário administrativo, a que fará jus (CTN, art. 151, III, e

¹⁸⁶ Idem

¹⁸⁷ Idem

Súmula Vinculante nº 24). Tudo isso em vez de colaborar com a Administração informando-a sobre a dívida e permitindo-lhe o pronto ajuizamento da respectiva execução.

Criticável por seus defeitos jurídicos intrínsecos, o entendimento do STJ pode ter ainda o efeito social adverso de reduzir, em vez de aumentar, a eficiência da arrecadação tributária.¹⁸⁸

Entretanto, o ponto central em que se cogita ofensa ao princípio da proporcionalidade, reside na própria atuação do legislativo, na criminalização do comportamento tema desta pesquisa, assim como na aplicação do direito pelo Judiciário, ao permitir o enquadramento da referida conduta em um tipo penal envolto de controvérsias e inconsistências. Com efeito, remediar o não recolhimento do ICMS próprio, apurado e declarado pelo comerciante com as penalidades impostas no art. 2.º, II, da Lei 8.137/90, nos parece equivocado, tendo em vista tudo já exposto nesta dissertação.

Como já demonstrado, o repasse do ônus do tributo ao consumidor final, não justifica a tese de apropriação. A classificação de tributos em diretos e indiretos é, no mínimo, infundada para fins de tipificação penal. Além disso, o adquirente da mercadoria arca com o preço, que, por sinal, possui natureza jurídica distinta do tributo. Assim, a dívida é – e sempre será – do sujeito passivo da obrigação tributária, no caso, o comerciante, que deve sofrer as consequências pelo não recolhimento do tributo ao Fisco, no entanto, por meio dos mecanismos já estipulados para tal.

É nesse contexto que se diz haver grave desrespeito ao princípio da proporcionalidade, pois considera-se desmedida a intervenção do Direito Penal no caso em análise.

Igor Mauler, ao dissertar sobre a questão, explica as possíveis punições legais vivenciadas pelo comerciante ao se omitir no recolhimento do ICMS próprio, apurado e declarado por ele.

Não criminalizar a conduta em exame não significa, de forma alguma, tratá-la com leniência. O contribuinte que declara e não paga o ICMS próprio está sujeito a multa e juros de mora nada amenos; à negativa de certidão de regularidade fiscal, com as restrições decorrentes (CTN, art. 193); ao protesto da CDA, caso não executada (Lei nº 9.492/97, art. 1º, parágrafo único; STF, Pleno, ADI nº 5.135/DF, Rel. Min. ROBERTO BARROSO, DJe 07.02.2018); à cautelar fiscal, caso a dívida supere 30% do seu patrimônio (Lei nº 8.397/92, art. 2º, VI); à inscrição em cadastros de devedores

¹⁸⁸ SANTIAGO, Igor Mauler. Petição de apresentação de manifestação. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/dl/memoria-igor-mauler-prisao-divida-fiscal.pdf>>. Acesso em: 27/04/2020.

inadimplentes e às demais medidas acaso impostas pela legislação de cada Estado;¹⁸⁹

Tais penalidades, via de regra, sempre representaram a forma mais adequada e compatível com o ilícito praticado. De fato, esse entendimento é mais aceito e difundido nas Justiças Estaduais em âmbito brasileiro. Uma das poucas exceções, é evidenciada no estado de Santa Catarina, que por sinal, desde a década de 1990, em alguns casos, considerou haver o crime de apropriação indébita tributária nas situações envolvendo ICMS próprio, declarado e não recolhido.

Por outro lado, há quem entenda não haver desproporcionalidade na remediação da conduta em análise, por meio de sanções impostas pelo Direito Penal. Essa, é a exegese do já citado Giovanni Andrei Franzoni Gil, a propósito, membro do Ministério Público de Santa Catarina. Para embasar seu posicionamento quanto a este ponto, o representante do *Parquet* buscou demonstrar diversas circunstâncias processuais (tributária e penal), que, de certa forma, evitariam que o comerciante devedor do ICMS próprio, declarado, experimentasse a efetiva pena de detenção imposta pelo art. 2º, II da Lei 8.137/90. Manifesta-se da seguinte forma Franzoni Gil:

De fato, essa percepção é extremamente relevante. Não obstante se fale em punição desproporcional ao devedor eventual, é imperioso que se destaque que a este existirá inúmeras alternativas legais, integrantes da permissiva legislação brasileira (pagamento do tributo, parcelamento, etc.). Trata-se, ainda, de crime de menor potencial ofensivo, cuja pena é sujeita ao benefício penal da transação (art. 72 da Lei n. 9.099/1995) ou, na pior das hipóteses, ao benefício da suspensão condicional do processo (art. 89 da mesma Lei).

Os pequenos empreendedores, de regra, estarão afastados deste delito, na medida em que dificilmente atingirão patamar superior ao mínimo necessário para ajuizamento fiscal (hoje em R\$ 20.000,00, muito superior, destaca-se, a média de valores subtraídos nos delitos de furto Brasil afora, cujos sujeitos ativos se encontram, cotidianamente, nos presídios locais), patamar que norteia o princípio da insignificância penal no âmbito dos delitos fiscais. Fora de tal hipótese, ainda, há a prévia avaliação da existência do dolo, a análise de eventuais excludentes de ilicitude para, então, ocorrer a aplicação destes institutos despenalizadores e, ao final, se o pior acontecer, e o processo criminal não restar fadado a prescrição – circunstância comum em caso de penas de pequena monta sujeitas, no Brasil, a até quatro jurisdições – eventual pena aplicada será pena alternativa, na forma do art. 54 do Código Penal.¹⁹⁰

¹⁸⁹ Idem

¹⁹⁰ FRANZONI GIL, Giovanni Andrei. **Apropriação indébita do ICMS**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5645, 15 dez. 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/70822>. Acesso em: 28/04/2020.

Em nossa visão, o fato de a legislação brasileira prever alternativas legais para o comerciante (pagamento, parcelamento da dívida, etc.) em nada modifica a ideia de desproporcionalidade. Aliás, tais possibilidades de extinção ou suspensão da persecução penal, apenas reforçam a alegação de criminalização de dívida, caracterizando, pois, meio coercitivo de cobrança.

O mencionado membro do Ministério Público, descreve ainda que, em verdade, a punição é branda em face do ilícito cometido. Desse modo, conclui Franzoni Gil:

Portanto, não se trata de punir desproporcionalmente tal conduta. Pode-se perquirir, então, com tudo isso, qual a justificativa para se defender a punição desta conduta. A resposta é simples. Para além da prevenção geral, evitando sua prática – antes uma punição branda do que uma ausência de punição! -, não há como se admitir a prática de planejamento tributário que envolva o não recolhimento de tributos, afetando, por consequência, no segundo momento, outro pilar da República, a livre iniciativa, e seu elemento de defesa e proteção, o direito à livre concorrência empresarial.¹⁹¹ (grifo nosso)

Deveras, em face de determinadas medidas possíveis no Processo Penal e com base na pena prevista pelo legislador ao delinear o inciso II, art. 2º da Lei 8.137/90, dificilmente alguém, tido como réu por cometimento do referido tipo penal experimentalista a pena restritiva de liberdade.

Contudo, deve-se ter em mente que o réu de uma ação penal, mesmo que não vivencie o ambiente prisional, estará sujeito a determinadas consequências negativas. Desse modo, o comerciante, se enquadrado no crime de apropriação indébita tributária, pelo não recolhimento do ICMS (próprio) apurado e declarado como devido, sofrerá repercussões em sua atividade comercial e, até mesmo, em sua vida social.

A força estigmatizadora do Direito Penal pode repercutir de forma grave na vida de uma pessoa, mesmo em casos de absolvição. Sobre isso, afirma Becker que algumas pessoas podem ser rotuladas de desviantes sem ter de fato infringido uma regra.¹⁹²

¹⁹¹ Idem.

¹⁹² Becker, Howard - **outsiders estudos de sociologia do desvio**, Ed. Zahar, Rio de Janeiro, 2008, p.22.

Em atenção ao caso em concreto, salienta Florence Haret que:

É bem verdade que condenações por crimes fiscais dificilmente ensejam prisão para as pessoas físicas envolvidas. Todavia, numa análise econômica e em vista da crescente importância do compliance nas relações comerciais e com o governo, para as empresas condenadas podem dificultar a realização de contratos com o poder público e empresas, atrapalhar a obtenção de crédito e ensejar mais um novo passivo, agora de caráter penal.

Para o empresário, mesmo inexistente regra de compliance que impeça a contratação por não mais ostentar a condição de réu primário, a condenação por si só pode impedir uma série de atos da vida civil, como associar-se a clubes esportivos ou outras entidades ou mesmo impedir a concessão de visto para as viagens internacionais. Ainda que substituível por penas restritivas de direitos como multa ou prestação de serviços e ser remota a hipótese de cadeia, findo o processo penal com condenação o empresário deixa de ser réu primário para novos crimes cometidos após o trânsito em julgado e a partir disso passa a ter o risco real de prisão sendo reincidente.¹⁹³

Defronte as reflexões realizadas nesse tópico, conclui-se haver grave ofensa ao princípio da proporcionalidade em torno do art. 2º, II da Lei 8.137/90, no que diz respeito a sua elaboração, assim como em sua aplicação pelo Judiciário. Esse desacerto é acentuado pela decisão alcançada no HC 309.109/SC, ao enquadrar como crime de apropriação indébita tributária o não recolhimento, no prazo legal, do ICMS próprio devidamente apurado e declarado pelo comerciante.

¹⁹³ HARET, Florence. Consequências econômicas da criminalização do não pagamento de ICMS. 19/12/2019. Disponível em: https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/consequencias-economicas-da-criminalizacao-do-nao-pagamento-de-icms/#:~:text=Consequ%C3%A2ncias%20econ%C3%B4micas%20da%20criminaliza%C3%A7%C3%A3o%20do%20n%C3%A3o%20pagamento%20de%20ICMS,-Florence%20Haret*&text=%C3%89%20com%20enorme%20choque%20que,inten%C3%A7%C3%A3o%20de%20cometer%20o%20crime. Acesso em: 28/04/2020.

5. CONSIDERAÇÕES SOBRE A DECISÃO PROFERIDA PELO STF NO RHC 163.334/SC

Em face das divergências emanadas da aplicação do art. 2º, II da Lei 8.137/90 ao caso do ICMS próprio (declarado) e não recolhido ao Fisco no prazo, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se sobre a questão por meio do RHC 163.334/SC.

Observa-se que o entendimento adotado pela Suprema Corte representa uma mudança de paradigma na política criminal tributária vigente no contexto nacional. Assim, buscar-se-á, a partir de então, tecer considerações pertinentes sobre o referido julgado.

5.1 Assentamentos sobre a tese firmada pela Suprema Corte no RHC 163.334/SC

No dia 18 de dezembro de 2019, foi fixada pelo Supremo Tribunal Federal a tese que criminaliza o não recolhimento, no prazo, do ICMS próprio declarado pelo contribuinte. Nesse sentido, o Habeas Corpus (RHC) 163.334/SC¹⁹⁴, trata de um caso envolvendo empresários do estado de Santa Catarina, que promoveram a declaração do ICMS próprio, no valor aproximado de R\$ 30 mil (trinta mil reais), mas não realizaram o devido recolhimento à Fazenda Pública estadual, no prazo estipulado em lei. No RHC, os réus pleiteavam o trancamento da ação penal por atipicidade da conduta.

Como já explanado, o caso em concreto foi inicialmente apreciado pelo juízo da Vara Criminal de Brusque (SC), no qual os réus foram absolvidos. Na sentença, o magistrado entendeu pela atipicidade do fato, no sentido de que o não pagamento do ICMS próprio do comerciante constitui mero inadimplemento do imposto.

Contudo, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ-SC), no exame de apelação do MP-SC, determinou o prosseguimento da ação penal.

Vale lembrar, ainda que o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o HC 309.109/SC – sobre o mesmo caso – entendeu haver tipicidade da conduta. Para a

¹⁹⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. (RHC) 163334. Relator: Ministro ROBERTO BARROSO. julgado em 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/pauta/verTema.asp?id=139269>. Acesso em: 06/05/2020.

3ª Turma do referido Tribunal, o art. 2º, II da lei 8.137/90 possui alcance amplo, englobando as situações envolvendo substituição tributária e aquelas relativas a tributos tidos como indiretos, no qual há o repasse do ônus para o consumidor final, a exemplo o ICMS próprio do comerciante. Tal perspectiva fica evidenciada no presente trecho, retirado da ementa do mencionado julgamento:

[...] é inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal.¹⁹⁵

No STF, o julgamento do presente RHC 163.334/SC havia sido suspenso na sessão do dia 12 de dezembro do mesmo ano, devido ao pedido de vista do presidente do STF, à época, Ministro Dias Toffoli.

Com o retorno do julgamento, Toffoli se filiou ao posicionamento de outros seis Ministros: Roberto Barroso (relator), Alexandre de Moraes, Edson Fachin, Rosa Weber, Luiz Fux e Cármen Lúcia. Estes, se alinham a corrente que entende como crime o não pagamento de ICMS próprio no prazo legal, ainda que declarado.

Em sentido contrário, votaram os ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio.

No ato do julgamento do RHC 163.334/SC, o Supremo Tribunal Federal firmou tese relativa ao tema. O texto do referido enunciado ficou assim delineado: *o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.*¹⁹⁶

Nesse contexto, observa-se que o STF, por sete votos a três, concluiu ser aplicável o tipo penal previsto no inciso II, art.2º da Lei 8.137/90 ao não recolhimento do ICMS (próprio), declarado, mas não recolhido ao Fisco no prazo legal.

Com o devido respeito a Corte Suprema e ao entendimento adotado pela maioria dos Ministros no presente julgado, ousamos discordar da decisão alcançada.

¹⁹⁵ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. HC 399.109/SC. op. cit., p. 2.

¹⁹⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. (RHC) 163334. Relator: Ministro ROBERTO BARROSO. julgado em 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/pauta/verTema.asp?id=139269>. Acesso em: 06/05/2020.

Primeiro, pelos motivos expostos no capítulo anterior desta dissertação. Como demonstrado, entende-se ser equivocado criminalizar o não recolhimento do ICMS próprio, declarado por diversos fatores (o repasse do ônus do tributo ao consumidor final, não justifica a tese de apropriação; a classificação infundada de tributos em diretos e indiretos para fins de tipificação penal; o fato de consumidor final pagar preço e não tributo, etc.).

Em segundo plano, discorda-se da tese emitida pelo STF tendo em vista a existência de termos sem a necessária qualificação jurídica, que, pois, viabilizariam sua implementação. Um exemplo claro é a acepção do chamado devedor contumaz. Deixar que essa classificação seja feita de forma livre, com base na subjetividade do *Parquet* ou magistrado ou, ainda das diversas legislações estaduais, ocasionará um quadro de grande insegurança jurídica.

Um outro ponto que, ao nosso sentir, inviabiliza a procedência da tese formulado no referido julgado, é a ausência de disposição legal, quanto às circunstâncias objetivas e factuais que revelem a intenção de apropriação por parte do comerciante.

É bem verdade, que o Ministro Relator Roberto Barroso chegou a cogitar algumas hipóteses materiais, que deveriam ser consideradas pelo magistrado na apuração do dolo. Dentre os exemplos citados estão a inadimplência reiterada, a venda de produtos muito abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de laranjas, o encerramento, encerramento irregular de atividade empresarial com abertura de outras empresas etc. Porém, é preciso que tais circunstâncias estejam bem delineadas em lei, de forma a evitar, novamente, a indesejada insegurança jurídica.

Nesse viés, cabe tecer algumas ponderações a respeito da exegese empregada pelo Supremo Tribunal Federal no RHC 163.334/SC.

5.2 Relevância do julgado RE 574.706/PR para o caso em questão

Um dos principais argumentos apontados por ministros do STF para fundamentar a decisão alcançada no RHC 163.334/SC, consiste nas premissas

delineadas no veredito de outro julgado da Suprema Corte, a dizer, o Recurso Extraordinário 574.706/PR.¹⁹⁷

Nesse Julgado, de Relatoria da Ministra Cármen Lúcia, ficou decidido, em linhas gerais, que o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. Para a maioria do Tribunal, o ICMS não integra o faturamento do sujeito passivo da obrigação tributária.

Segundo essa exegese, o valor cobrado a título de ICMS apenas circula na contabilidade do sujeito passivo, entretanto não ingressa em seu patrimônio de forma definitiva, logo não constituem receita do contribuinte.

Esse cenário fica evidenciado no voto do Ministro Edson Fachin, que se refere à decisão obtida no RE 574.706/PR para respaldar seu entendimento pela aplicação do art. 2º, II da Lei 8.137/90 no caso em concreto:

Por coerência e consequência, o não recolhimento desse valor cobrado atua na ambiência do não repasse em favor do Fisco de recursos de titularidade de terceiro. Nesse sentido, a ausência de recolhimento não denota tão somente inadimplemento fiscal, mas disposição de recursos de terceiro, aproximando-se de espécie de apropriação tributária, aspecto que, a meu ver, fulmina o cerne da tese defensiva.¹⁹⁸

Em face disso, alguns tributaristas teceram ponderações pertinentes sobre o tema, merecendo, pois, serem destacadas. Nesse sentido, discorre Machado Segundo:

Poder-se-ia dizer, em oposição a esse contraste, que o “crime de não pagar ICMS” seria uma consequência coerente da jurisprudência que determina a exclusão do valor desse imposto do âmbito da base de cálculo do PIS e da Cofins. Mas uma coisa não decorre necessariamente da outra, pois a definição do conceito de receita, ou de faturamento, pode excluir valores como os representados pelo ICMS sem que isso faça do mero inadimplemento desse imposto, por parte de seu contribuinte, um crime. Notadamente quando se trata de débito declarado pelo próprio sujeito passivo, a afastar, por completo, a ideia de dolo, ou o propósito de apropriar-se do que seria alheio. A dívida é própria, do contribuinte, ainda que este eventualmente tenha condições de repercuti-la (o que é discutível e nem sempre ocorre, mas essa é uma outra questão) a terceiros.¹⁹⁹

¹⁹⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. (RE) 574.706/PR. Relator: MINISTRA CÁRMEN LÚCIA. julgado em 15 de março de 2017. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/arquivos/2020/2/F31BA348BB21AA_acordaoicmispiscofins.pdf. Acesso em: 02/04/2020.

¹⁹⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. (RHC) 163334. Relator: Ministro ROBERTO BARROSO. julgado em 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/pauta/verTema.asp?id=139269>. Acesso em: 06/05/2020.

¹⁹⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Prisão por dívida tributária é equivocada e gera graves incoerências**. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-abr-17/consultor-tributario-prisao-divida-tributaria-equivocada-gera-graves-incoerencias>>. Consulta: 27/04/2020.

Alusivamente ao assunto em comento, Igor Mauler manifesta-se da seguinte forma:

E nem se oponha à uníssona jurisprudência acima analisada o RE nº 574.706/PR, em que o STF decidiu que o ICMS não integra a base de cálculo do PIS/COFINS (Pleno, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, DJe 02.10.2017).

Primeiro porque o acórdão ainda não transitou em julgado, havendo embargos declaratórios da União com pedidos de modulação e infringência. E segundo porque a conclusão ali alcançada não depende da afirmação errônea de que o ICMS embutido no preço não pertence ao contribuinte, mas ao Estado. De fato, ao menos dois outros fundamentos autônomos foram adotados pela Corte:

- a violação ao conceito de receita como *“entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa”*: a parcela do preço equivalente ao ICMS, apesar de pertencer ao contribuinte, não constitui – do ponto de vista constitucional – receita sua para fins tributários, pois gera uma imediata correspondência no seu passivo: o dever de quitar o imposto estadual; e
- a inconstitucionalidade da cobrança de tributo sobre tributo, agravada – como aduziu o memorial do contribuinte, da lavra do Professor HUMBERTO ÁVILA – pela quebra da isonomia advinda do fato de empresas exercendo a mesma atividade e auferindo idêntica receita líquida poderem sujeitar-se a diferentes ônus de PIS/COFINS caso sediadas em Estados diversos, com diferentes alíquotas de ICMS (participação no custeio da seguridade baseada, não na atividade econômica do contribuinte, mas em outra relação tributária).²⁰⁰

Heloisa Estellitam, também ao se manifestar sobre esse ponto em específico, pontua:

O fato do STF ter decidido há algum tempo que o ICMS não integra a base de cálculo do PIS e do Cofins não altera sua natureza. A corte apenas entendeu que o tributo não faz parte da receita do comerciante, de modo a afastar a incidência de tributo sobre tributo, mas esteve longe de decidir que o ICMS é coisa alheia passível de apropriação.

Em outras palavras, o comerciante que não paga ICMS própria não se apropria de nada. É devedor do Fisco e merece a execução fiscal, mas não comete crime. A Constituição veda a prisão por dívida — exceto no caso de alimentos — de forma que o STF acaba por desprestigiar o próprio texto maior ao criminalizar a inadimplência fiscal.²⁰¹

²⁰⁰ SANTIAGO, Igor Mauler. **Petição de apresentação de manifestação**. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/dl/memoria-igor-mauler-prisao-divida-fiscal.pdf>>. Acesso em: 23/03/2020.

²⁰¹ BOTTINI, Pierpaolo Cruz. ESTELLITA, Heloisa **Com tese do STF sobre ICMS, não pagamento de outros tributos também será crime**. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/bottini-estellita-tese-stf-icms-vale-outros-tributos#:~:text=Com%20tese%20do%20STF%20sobre,outros%20tributos%20tamb%C3%A9m%20ser%C3%A1%20crime&text=No%20dia%2012%20de%20dezembro,contr%C3%A1rio%20do%20>

Perante o exposto, extrai-se que o precedente utilizado por alguns Ministros do STF, a fim de fortalecer sua tese argumentativa, apesar de apresentar relação com o tema, não constitui premissa determinante, capaz de vincular a decisão no RHC 163.334/SC. De fato, as conclusões ali alcançadas foram esboçadas em outro contexto e com propósito diverso, de modo que o veredito do julgamento aqui discutido não depende daquele atingido no RE 574.706/PR.

5.3 Do devedor contumaz

Diante da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no RHC 163.334/SC, faz-se necessário um exame visando uma melhor apreensão do chamado devedor contumaz.

Ao se insistir com essa tese, é importante que seja dado ao termo *devedor contumaz* uma efetiva qualificação jurídica, não podendo se admitir o enquadramento de contribuintes inadimplentes, nessa categoria apenas pelo alto valor devido, ou pelo tempo da inadimplência, ou ainda, pela aparente vida econômica do devedor. É preciso que se evidencie o real desejo do descumprimento das obrigações tributárias e da utilização de tal mecanismo para obtenção de vantagem indevida.

É sabido, que um enquadramento penal fundamentado em termos não delineados em lei, é no mínimo perigoso, devendo, pois ser evitado em virtude dos princípios da legalidade, taxatividade e proporcionalidade.

Sobre o tema, Daniel Corrêa Szelbracikowski, mestre em Direito Constitucional pelo IDP e especialista em Direito Tributário pelo Ibet (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários) pontua: "por um lado, a decisão é importante, pois mostra que o STF não tolerará a figura do chamado devedor contumaz."²⁰²

[ministro%20Gilmar%20Mendes](#)).>. Consulta: 27/04/2020.

²⁰² SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Direito Penal não pode ser ferramenta de cobrança de impostos, dizem advogados. Revista Consultor Jurídico. São Paulo, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2019-dez-18/direito-penal-nao-ferramenta-cobranca-impostos#:~:text=Direito%20Penal%20n%C3%A3o%20pode%20ser%20ferramenta%20de%20cobran%C3%A7a%20de%20impostos%2C%20dizem%20advogados&text=Nesta%20quarta%2Dfeira%20\(18%2F,a%20d%C3%ADvida%20de%20ICMS%20declarado.&text=Muitos%20votos%20vencidores%20assentaram%20na,do%20PIS%20e%20da%20Cofins](https://www.conjur.com.br/2019-dez-18/direito-penal-nao-ferramenta-cobranca-impostos#:~:text=Direito%20Penal%20n%C3%A3o%20pode%20ser%20ferramenta%20de%20cobran%C3%A7a%20de%20impostos%2C%20dizem%20advogados&text=Nesta%20quarta%2Dfeira%20(18%2F,a%20d%C3%ADvida%20de%20ICMS%20declarado.&text=Muitos%20votos%20vencidores%20assentaram%20na,do%20PIS%20e%20da%20Cofins). Acesso em: 25/04/2020.

Contudo, assinala para alguns problemas:

Há, por outro lado, ao menos três problemas. Primeiro, a qualificação jurídica do devedor contumaz está em discussão no Congresso. Isso é problemático em termos penais que supõe imputação objetiva do crime. Segundo, o devedor contumaz já não declara e nem repassa ICMS — ou outros impostos — no preço do produto, pois usa o não pagamento de tributos como fator de vantagem competitiva. Por isso, será impossível, por ser fato atípico, imputar a ele o crime de apropriação indébita tributária, tornando o julgamento vazio para o que aparentemente se destinou. Terceiro, na prática a decisão atingirá aquele devedor eventual ou reiterado que atua de forma lícita, o que é ruim para o ambiente de negócios e a segurança jurídica. Em relação a esses, a cobrança da dívida deveria se dar pelos procedimentos ordinários à disposição do Fisco.²⁰³

Em verdade, verifica-se que a busca por uma construção normativa do termo devedor contumaz, é anterior a tese estabelecida pelo STF. Nesse sentido, observa-se que alguns estados brasileiros passaram a caracterizar a figura do devedor contumaz em suas respectivas legislações. Conforme aduz Breno de Paula, “essa insegurança jurídica precisa urgentemente ser sanada sob pena de inúmeras interpretações de ‘tipos penais’ a serem produzidas pelo Ministério Público em todo país.”²⁰⁴

A exemplo, Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro²⁰⁵ citam o panorama visto em São Paulo. No contexto paulista, a acepção do termo adotada na Lei Complementar Estadual nº 1.320/2018, que instituiu o Programa “Nos Conformes”, ficou delineada da seguinte forma:

Artigo 19 - Ficará sujeito a regime especial para cumprimento das obrigações tributárias, na forma e condições previstas em regulamento, o **devedor contumaz, assim considerado o sujeito passivo que se enquadrar em pelo menos uma das situações:**

I - possuir débito de ICMS declarado e não pago, inscrito ou não em dívida ativa, relativamente a 6 (seis) períodos de apuração, consecutivos ou não, nos 12 (doze) meses anteriores;

²⁰³ Idem.

²⁰⁴ PAULA, Breno de. **Congresso Nacional precisa definir conceito de devedor contumaz para fins tributários urgente**. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/318295/congresso-nacional-precisa-definir-conceito-de-devedor-contumaz-para-fins-tributarios-urgente>. Acesso em: 26/04/2020.

²⁰⁵ SOUZA, Hamilton Dias de. FUNARO, Hugo. **Criminalização da dívida do ICMS exige identificação correta do devedor contumaz Devedor contumaz de tributos atua no mercado de forma ilícita, lesando o erário, a concorrência e a sociedade**. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/criminalizacao-da-divida-do-icms-exige-identificacao-correta-do-devedor-contumaz-23022019. Acesso em: 26/04/2020.

II - possuir débitos de ICMS inscritos em dívida ativa, que totalizem valor superior a 40.000 (quarenta mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo - UFESPs e correspondam a mais de 30% (trinta por cento) de seu patrimônio líquido, ou a mais de 25% (vinte e cinco por cento) do valor total das operações de saídas e prestações de serviços realizadas nos 12 (doze) meses anteriores.

§ 1º - Caso o sujeito passivo não esteja em atividade no período indicado nos incisos do “caput” deste artigo, será considerada a soma de até 12 (doze) meses anteriores.

§ 2º - Para efeito do disposto neste artigo, não serão considerados os débitos com exigibilidade suspensa ou objeto de garantia integral prestada em juízo.

§ 3º - O enquadramento disposto nos incisos I e II não exclui os regimes especiais ou diferenciados aplicados quando a autoridade administrativa apurar a prática de atos sistemáticos de natureza grave que causem desequilíbrio concorrencial e prejuízo à arrecadação.²⁰⁶

Entretanto, destacam os mencionados autores que, “sem adentrar aos aspectos penais da questão, importa salientar a insuficiência dos critérios adotados pela legislação paulista para identificar os devedores contumazes”.²⁰⁷

Ademais, ressalta-se o mandamento constitucional, que, em seu art. 22, I, determina competir, privativamente à União legislar sobre Direito Penal.

Com vistas a isso, o senador Ricardo Ferraço, ao elaborar seu substitutivo ao PLS-C 284/2017, projeto este que visa estabelecer critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios concorrenciais, na forma do art. 146-A da Constituição Federal, faz importante alerta para uma correta e precisa diferenciação entre os devedores:

A distinção é importante, pois tem sido verificado, especialmente no plano estadual, a criação de legislações que tentam aplicar regimes diferenciados de arrecadação e cobrança de tributos a devedores comuns, unicamente por conta do volume de débitos, ou pela frequência do inadimplemento tributário, sob a justificativa de combater os chamados “devedores contumazes”, que, todavia, com aqueles não se confunde, traduzindo, na realidade, uma classe peculiar de devedor que se organiza com a finalidade ilícita de não pagar tributos.²⁰⁸

²⁰⁶ BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 1.320, DE 06 DE ABRIL DE 2018**. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - “Nos Conformes”, define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária. Disponível em: < <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/compilacao-lei.complementar-1320-06.04.2018.html>>. Acesso em: 27/04/2020.

²⁰⁷ SOUZA, Hamilton Dias de. FUNARO, Hugo. op. cit.

²⁰⁸ BRASIL. PARECER (SF) Nº 100, DE 2018. Da COMISSÃO DE ASSUNTOS ECONÔMICOS, sobre o Projeto de Lei do Senado nº 284, de 2017 - Complementar, da Senadora Ana Amélia, que regula o art. 146-A da Constituição Federal. Disponível em < <https://legis.senado.leg.br/sdleggetter/documento?dm=7883385&ts=1593910263602&disposition=inline>>. Acesso em: 23/04/2020.

Desse modo, em seu texto substitutivo, Ricardo Ferraço aponta para três espécies de devedores: eventual, reiterado e, finalmente, o devedor contumaz, assim caracterizados pelo parlamentar:

a) Devedor eventual: é o que simplesmente não paga tributos em caráter episódico, não rotineiro. Por vezes, assim age por possuir razões jurídicas ou econômicas relevantes, como a ilegitimidade do tributo ou dificuldades financeiras momentâneas. A atuação da Administração Tributária em relação a ele deve se dar em observância dos procedimentos regulares (inscrição em dívida ativa, execução fiscal, arrolamento de bens, medida cautelar fiscal, protesto de CDA, etc), não se lhe aplicando, por exemplo, regimes especiais de fiscalização. As garantias das Súmulas 70, 323 e 547 lhes são plenamente asseguradas. Em outras palavras, a cobrança do devedor eventual deve se dar em obediência ao devido processo legal e sem qualquer restrição à livre iniciativa;

b) Devedor reiterado é aquele que frequentemente deixa de pagar tributos por circunstâncias do negócio ou planejamento financeiro. Caracteriza-se por priorizar a satisfação de obrigações com empregados, bancos, fornecedores, por exemplo, do que com o Fisco. Ou, ainda, por utilizar o tributo como forma de financiamento, em detrimento de empréstimos bancários, ficando no aguardo de programas de parcelamento que lhe permitam regularizar sua situação fiscal. Apesar de sua conduta ter aptidão para afetar o mercado, o devedor reiterado não pressupõe necessariamente organização com esse objetivo. Por isso, em regra, as Súmulas do STF também lhes são aplicáveis, a não ser que, pela repetição de sua conduta, seja prejudicada a livre concorrência. Neste caso, pode sujeitar-se a regimes especiais de pagamento, fiscalização e outros, desde que a medida imposta pelo Fisco seja proporcional, isto é, adequada, necessária e não excessiva para fazer cessar o dano ao mercado;

c) Devedor contumaz: atua no campo do ilícito. Trata-se de criminoso, e não de empresário, que se organiza para não pagar tributos e, com isso, obter vantagem concorrencial, dentre outras. Para tanto, viola sistematicamente o ordenamento jurídico, praticando inúmeros ilícitos, comumente mediante a utilização de laranjas, registro de endereços e sócios falsos, possuindo, invariavelmente, patrimônio insuficiente para satisfazer obrigações tributárias, trabalhistas, etc.²⁰⁹

Segundo essa perspectiva, as duas primeiras espécies de devedor - eventual e reiterado – não atuam de forma criminosa e devem ser submetidas aos procedimentos normais de cobrança de dívidas tributárias, a dizer inscrição em dívida ativa, execução fiscal, arrolamento de bens, medida cautelar fiscal, protesto de CDA, etc. Dessa forma, ambas as espécies de devedor, a princípio, não estariam sujeitas à restrição de sua liberdade por cometimento de delito tributário. Entretanto, o devedor reiterado, quando repetidamente deixar de cumprir suas obrigações

²⁰⁹ Idem.

tributárias e comprovadamente causar prejuízo à concorrência poderá ser submetido a regimes especiais de fiscalização e cobrança de tributos.

Por outro lado, à terceira espécie, classificada como devedor contumaz, deve receber tratamento mais severo e compatível com seu comportamento ilícito cometido. Conforme descrito no texto apresentado pelo parlamentar, o devedor contumaz deve ser impedido de atuar e a este, o direito não socorre, pondo-se a salvo as garantias processuais constitucionalmente previstas, tais como o devido processo legal, à ampla defesa e o contraditório. Nesse caso, as sanções jurídicas compatíveis deveriam se dar de forma mais rigorosa e exemplar, por exemplo, por meio da interdição do estabelecimento, cassação de inscrição no cadastro de contribuintes.

Atualmente, também está em curso na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei nº 1646/19, de iniciativa do poder executivo. Esse PL estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa, promovendo algumas alterações na legislação pertinente.

Nesse pretense dispositivo legal, busca-se uma definição mais clara e objetiva do que vem a ser o devedor contumaz. Em seu art.1º, parágrafo único, verifica-se a seguinte descrição: “considera-se devedor contumaz o contribuinte cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos.”²¹⁰

Consta ainda no citado PL, que o “devedor contumaz é aquele cuja atuação extrapola os limites da inadimplência e se situa no campo da ilicitude, com graves prejuízos a toda sociedade.”²¹¹

Além disso, visando dar uma maior precisão ao termo, o texto apresenta alguns critérios mais objetivos, essenciais na caracterização do devedor contumaz. Tais critérios estão previstos no art. 2º, em especial, em seus parágrafos, que assim estão dispostos:

Art. 2º Os órgãos da administração tributária da União poderão instaurar procedimento administrativo para caracterização e aplicação de restrições

²¹⁰ BRASIL. Projeto de Lei n. 1.646 de 2019. Estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa e altera a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, a Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, e a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1721790&filename=PL+1646/2019>. Acesso em: 23/03/2020.

²¹¹ Idem.

administrativas ao devedor contumaz, quando houver:

I - indícios de que a pessoa jurídica tenha sido constituída para a prática de fraude fiscal estruturada, inclusive em proveito de terceiros;

11 - indícios de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas ou o verdadeiro titular, na hipótese de firma individual;

111 - indícios de que a pessoa jurídica participe de organização constituída com o propósito de não recolher tributos ou de burlar os mecanismos de cobrança de débitos fiscais; ou

IV - indícios de que a pessoa física, devedora principal ou corresponsável, deliberadamente oculta bens, receitas ou direitos, com o propósito de não recolher tributos ou de burlar os mecanismos de cobrança de débitos fiscais.

§ 1º Para fins do procedimento de que trata o caput, considera-se inadimplência substancial e reiterada de tributos a existência de débitos, em nome do devedor ou das pessoas físicas ou jurídicas a ele relacionadas, inscritos ou não em dívida ativa da União, de valor igualou superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), em situação irregular por período igual ou superior a um ano.

§ 2º Considera-se em situação irregular o crédito tributário que não esteja garantido ou com exigibilidade suspensa, observado o disposto no art. 206 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966- Código Tributário Nacional.

§ 3º O valor estabelecido no § 1º poderá ser atualizado em ato do Ministro de Estado da Economia.²¹²

Em linhas gerais, a inadimplência substancial e reiterada, de valor igual ou superior a 15 milhões de reais, por período igual ou superior a 1 ano, constitui, segundo o aludido PL, critério determinante na identificação do devedor contumaz. Some-se a isso, a necessidade de existência de indícios de fraude fiscal (estrutural), ou da utilização de “laranjas” ou ainda do emprego de artifícios para burlar os mecanismos de cobrança.

Todavia, ainda existem críticas quanto à qualificação dada ao devedor contumaz no PL 1646/19, como se nota nos dizeres de Ana Campos:

Apesar disso, especialistas em Direito Tributário e representantes do setor produtivo ouvidos pela Comissão Especial que trata da matéria na Câmara de Deputados acreditam que a definição de devedor contumaz precisa ser mais específica, detalhada, evitando termos indeterminados que podem gerar dúvidas na hora da aplicação da Lei.²¹³

Assim, em face do atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal – ao

²¹² Idem.

²¹³ CAMPOS, Ana. **No encaço do devedor contumaz**. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/noticias/no-encalco-do-devedor-contumaz/>. Acesso em: 27/04/2020.

nosso sentir equivocado - faz-se necessário que o legislador atue visando alcançar, em âmbito nacional, uma acepção precisa e clara do termo devedor contumaz. Caso contrário, se verificará, ainda mais, um cenário de insegurança jurídica, além de ofensas a garantias e direitos fundamentais.

5.4 Possíveis consequências do entendimento adotado pelo STF no RHC 163.334/SC

Ao posicionar-se a favor da criminalização do não recolhimento, no prazo, do ICMS (próprio), apurado e declarado pelo comerciante, inclusive emitindo tese no mesmo sentido, a Suprema Corte gerou uma nova perspectiva no contexto do Direito Penal Tributário. Esse novo cenário, ocasionará repercussões no ordenamento jurídico e, pois, na sociedade brasileira.

Nessa linha, não há dúvidas quanto à boa fé e à verdadeira motivação da inovadora decisão do STF: reestruturar a política criminal tributária, visando solucionar, ou ao menos amenizar, a delicada situação de inadimplência no âmbito tributário, que em muito afeta o desenvolvimento nacional.

No entanto, é preciso que se busque saídas para tal problemática, que se coadunem com ordenamento jurídico vigente, evitando incompatibilidades com os preceitos constitucionais.

De fato, no Julgamento do RHC 163.334/SC, praticamente todos os Ministros que se alinham a tese sugerida pelo Relator, fizeram referência a escassez de recursos nos cofres públicos em virtude da falta de pagamento de tributos. Os magistrados, fundamentaram seu raciocínio apresentando dados e pesquisas relativos à essa questão. Contudo, não se atentaram para um ponto em específico: os números apresentados, em regra, se referiam a prática de sonegação de tributos, o que não se confunde com delito previsto no art. 2º, II da Lei 8.137/90.

Por exemplo, o Ministro Luiz Fux, que em seu voto, citou dados de um editorial²¹⁴, apontando que a sonegação de tributos pode chegar a 7 (sete) vezes o valor da corrupção no Brasil. Ora, o cerne do RHC 163.334/SC não se trata de delitos cometidos por meio de sonegação de tributos. No caso em concreto, discute-

²¹⁴ VALENZA DINIZ, Carlos Augusto. Deixar de recolher ICMS próprio é crime contra a ordem tributária. Disponível em: <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/deixar-de-recolher-icms-proprio-e-crime-contra-a-ordem-tributaria/>. Acesso em: 26/04/2020.

Extrai-se aqui, que para a citada autora, dentre os desdobramentos práticos da decisão em comento estão: o surgimento de efeitos contrários aos seus próprios fundamentos; o desestímulo das relações comerciais, do acesso ao crédito e, como consequência, do desenvolvimento nacional; a abertura de margens para interpretações discricionárias, literais e eivadas de vícios por parte dos Fiscais; o surgimento de um enorme contencioso cível (administrativo e judicial) e penal, além dos gastos públicos que o acompanha, etc.

Por fim, Florence Haret ainda chama atenção para o fato de que, a depender do caso em concreto, o dispêndio financeiro necessário para que se promova a persecução penal, poderá ser inferior ao valor devido pelo contribuinte.

Vale lembrar que o valor envolvido na causa de origem da empresa catarinense que ensejou o RHC 163.334 é de um total de R\$ 30 mil reais!!!! Fica claro, pois, que para a nova composição do STF deve-se matar a mosca com uma marreta, ainda que o retorno disso, descontados os custos da máquina administrativa, sem sombra de dúvida será deficitário para o Estado.²¹⁷

Destarte, é sabido que o valor envolvido no crime, não representa o único e nem o principal fator a ser considerado na configuração do delito. Desse modo, não se pode deixar de punir penalmente aquele que cometeu um crime, devido ao prejuízo estatal decorrido da persecução penal. Da mesma forma, não se pode criminalizar comportamentos facilmente remediáveis com mecanismos extrapenais, pelo fato de haver valores elevados envolvidos.

Por outro lado, há quem veja consequências positivas no decisório do Supremo Tribunal Federal. A exemplo, a constitucionalista Vera Chemim, que diz:

Não se trata de alguém que simplesmente deixou de pagar o tributo de forma eventual por enfrentar dificuldades de natureza financeira. E sim que se apropriou de um dinheiro alheio. Em síntese: não se penaliza a mera inadimplência e sim o dolo de apropriação indébita tributária materializado por esse contribuinte. Sendo assim, somente com a abertura de uma ação penal é que cada caso concreto deverá ser investigado e devidamente comprovado ou não.²¹⁸

[3%A3o%20do%20n%C3%A3o%20pagamento%20de%20ICMS,- Florence%20Haret*&text=%C3%89%20com%20enorme%20choque%20que,inten%C3%A7%C3%A3o%20de%20cometer%20o%20crime.](#) Acesso em: 28/04/2020.

²¹⁷ Idem.

²¹⁸ MARTINES, Fernando. Direito Penal não pode ser ferramenta de cobrança de impostos, dizem advogados. Revista Consultor Jurídico. 18 de dezembro de 2019. Disponível em:

Outro que também vê com bons olhos a aplicação do art. 2º, II da Lei 8.137/90 aos casos envolvendo o não recolhimento, dentro do prazo estabelecido em lei, do ICMS-próprio, apurado e declarado pelo comerciante, é o já mencionado nesta pesquisa, membro do Ministério Público, Giovanni Andrei Franzoni Gil. Em alusão ao entendimento adotado pelo STJ no HC 309.109/SC, o representante do *Parquet* já enxergava repercussões positivas, conforme se observa:

Nesse aspecto, o que se vê é uma injusta crítica à percepção econômica constante do julgador, como se tal recurso não fosse válido a destacar e demonstrar a necessidade de preservação do bem jurídico tutelado pela norma penal. Postula-se um salvo conduto ao ilícito, transformando-o em algo natural, em “mera inadimplência”, descurando de que o bem jurídico protegido pela lei punitiva é muito mais do que isso, é o potencial desarranjo do sistema de tributação (que nos Estados e mesmo Municípios é altamente – senão exclusivamente – dependente dos impostos sobre consumo) e a preservação da própria ordem econômica quanto a ataques indevidos de uma concorrência predatória e desleal.

[...]

Para além disso, essa especial proteção visa preservar a ordem econômica, evitando o ilícito planejamento tributário voltado a apropriação do ICMS, e a utilização dessa lesiva conduta como meio de prática de concorrência desleal, em total prejuízo aos princípios da livre iniciativa e da isonomia tributária entre contribuintes.²¹⁹

Considerando a necessária persecução penal, e, pois, a apuração do dolo por parte do contribuinte inadimplente, manifestou-se o advogado tributarista Daniel Gerber nos seguintes termos:

Se eu comprovar nos autos de um processo que o não recolhimento se deu por absoluta inexigibilidade de conduta diversa, na medida em que eu precisava pagar fornecedores para manter a empresa aberta, na medida em que eu não enriqueci ilicitamente, na medida em que eu não incremente patrimônio pessoal, eu conseguirei ser absorvido..²²⁰

[https://www.conjur.com.br/2019-dez-18/direito-penal-nao-ferramenta-cobranca-impostos#:~:text=Direito%20Penal%20n%C3%A3o%20pode%20ser%20ferramenta%20de%20cobran%C3%A7a%20de%20impostos%2C%20dizem%20advogados&text=Nesta%20quarta%2Dfeira%20\(18%2F,a%20d%C3%ADvida%20de%20ICMS%20declarado.&text=Muitos%20votos%20vencedores%20assentaram%20na,do%20PIS%20e%20da%20Cofins.](https://www.conjur.com.br/2019-dez-18/direito-penal-nao-ferramenta-cobranca-impostos#:~:text=Direito%20Penal%20n%C3%A3o%20pode%20ser%20ferramenta%20de%20cobran%C3%A7a%20de%20impostos%2C%20dizem%20advogados&text=Nesta%20quarta%2Dfeira%20(18%2F,a%20d%C3%ADvida%20de%20ICMS%20declarado.&text=Muitos%20votos%20vencedores%20assentaram%20na,do%20PIS%20e%20da%20Cofins.) . Acesso em: 29/04/2020.

²¹⁹ FRANZONI GIL, Giovanni Andrei. **Apropriação indébita do ICMS**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5645, 15 dez. 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/70822>. Acesso em: 9 jul. 2020.

²²⁰ MARTINES, Fernando. Direito Penal não pode ser ferramenta de cobrança de impostos, dizem advogados. Revista Consultor Jurídico. 18 de dezembro de 2019. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2019-dez-18/direito-penal-nao-ferramenta-cobranca-impostos#:~:text=Direito%20Penal%20n%C3%A3o%20pode%20ser%20ferramenta%20de%20cobran%C3%A7a%20de%20impostos%2C%20dizem%20advogados&text=Nesta%20quarta%2Dfeira%20\(18%2F,a%20d%C3%ADvida%20de%20ICMS%20declarado.&text=Muitos%20votos%20vencedores%20assentaram%20na,do%20PIS%20e%20da%20Cofins.](https://www.conjur.com.br/2019-dez-18/direito-penal-nao-ferramenta-cobranca-impostos#:~:text=Direito%20Penal%20n%C3%A3o%20pode%20ser%20ferramenta%20de%20cobran%C3%A7a%20de%20impostos%2C%20dizem%20advogados&text=Nesta%20quarta%2Dfeira%20(18%2F,a%20d%C3%ADvida%20de%20ICMS%20declarado.&text=Muitos%20votos%20vencedores%20assentaram%20na,do%20PIS%20e%20da%20Cofins.) . Acesso em: 29/04/2020.

Esse, em propósito, foi um dos pontos enfatizados pelo Ministro Relator Roberto Barroso, que destacou a necessidade de uma cuidadosa verificação do caso a caso por parte dos magistrados, a fim de identificar com precisão a presença ou não do dolo, além da contumácia de inadimplência do contribuinte.

Helena Torres, por turno, salienta que em vez de investir contra garantias e direitos dos contribuintes, os entes federativos deveriam reformar suas leis para simplificar os procedimentos e facilitar a cobrança e pagamento dos tributos. Pontua, ainda o renomado tributarista que seria mais eficiente, "reduzir os gastos públicos e a dívida pública. Rever os orçamentos públicos. Contudo, o que se vê são esses ataques ao pagador de impostos, que só encontram no Judiciário e no STF sua última trincheira pela guarda da Constituição".²²¹

Em síntese, a decisão proferida pelo STF no RHC 163.334/SC, assim como a respectiva tese, representa uma mudança de perspectiva significativa no ordenamento jurídico brasileiro. A nova política criminal tributária inserida a partir de tal decisão, ocasionará desdobramentos impactantes no âmbito da atividade comercial, das relações tributárias, do contencioso cível (administrativo e judicial) e penal, e, em última análise, no desenvolvimento nacional.

²²¹ Idem.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme exposto neste trabalho, a criminalização do ilícito tributário deve ocorrer mediante cautela e adequada ponderação, além disso, tanto o legislador, na elaboração dos tipos penais, como o aplicador do Direito, na atividade jurisdicional, precisa atuar com atenção aos limites constitucionais.

Desse modo, qualquer intervenção do Direito Penal, inclusive quando em situações decorrentes de outros ramos do Direito – civil, empresarial, tributário -, precisa ser pautado em importantes princípios, tais como o princípio da intervenção mínima, da lesividade, da fragmentariedade, da proporcionalidade e da legalidade.

Assim, o Direito Penal Tributário incide apenas em situações de grave lesão a bens jurídicos relevantes, não devendo ser aplicado, pois, em meras infrações fiscais.

A Ordem Tributária, sem dúvidas, constitui bem jurídico de extrema relevância, devendo, assim, ser protegida, inclusive por meio do Direito Penal, quando efetivamente necessário, adequado e proporcional. Deveras, a Ordem tributária, possui natureza supra individual e seu perfeito funcionamento viabiliza o sistema de arrecadação de receitas, de cunho essencial no atendimento das necessidades sociais.

Em face de tamanha importância do citado bem jurídico, tornou-se necessário a elaboração de um novo aparato normativo, capaz de exercer sua tutela.

Nesse viés, o então Deputado Federal Nelson Jobim, atuou de forma plausível na elaboração de um substitutivo ao PL 4.788/90 (evitado de diversas imperfeições técnicas e estruturais), substitutivo este, que ensejou a Lei 8.137/90. Introduziu-se, assim, a denominação Crimes Contra a Ordem Tributária, consoante ao observado atualmente.

Dentre os delitos previstos na Lei 8.137/90, encontra-se o tipo penal cerne da presente dissertação. Dessa forma, foi realizada uma minuciosa análise do art. 2º, II da referida lei, sendo possível tecer diversas ponderações, a fim de se obter a correta acepção do crime ali descrito.

Nessa linha, cuida-se da “chamada apropriação indébita tributária”, expressão habitualmente utilizada para demonstrar sua semelhança com o delito previsto no artigo 168 do Código Penal.

Trata-se de crime formal, instantâneo e omissivo próprio. Contudo, importante ressaltar que o comportamento omissivo (deixar de recolher), deve ser precedido por condutas comissivas - descontar ou cobrar valor de tributo ou contribuição social de terceiro – realizadas pelo autor do crime.

O sujeito passivo do tipo penal é a Fazenda Pública correspondente ao tributo envolvido no caso em concreto. Em contrapartida, o sujeito ativo é considerado o autor do delito, sendo o mesmo, o sujeito passivo da obrigação tributária.

O elemento subjetivo do tipo é o dolo. De acordo com o exposto no segundo capítulo desta pesquisa, há divergências quanto à necessidade ou não de dolo específico - *animus rem sibi habendi* (vontade de ter e dispor da coisa como sua) – para configuração do crime. Em relação a esse ponto, demonstrou-se que, atualmente, a jurisprudência caminha no sentido de não haver necessidade de motivação especial, bastando a vontade livre e consciente de não recolher aos cofres públicos o produto dos valores descontados.

Ademais, o fato de escriturar e declarar o tributo (confessando ao Fisco a dívida) constitui comportamento diverso daquele que pretende apropriar-se de tais valores. Entretanto, com a deficiência verificada nos mecanismos de cobrança estatais, percebe-se que, em determinados casos específicos, contribuintes, em decorrência e cientes de tal problemática, acabam evitando ao máximo o cumprimento da obrigação principal.

Com vistas a isso, a jurisprudência tem entendido que a apuração do dolo deve ser verificada na instrução criminal, não sendo a declaração, por si, capaz de afastar a tipificação da conduta, pois não assegurara a boa-fé do contribuinte.

Acredita-se que melhor seria que se buscasse uma aprimoração do sistema de arrecadação e cobrança para solucionar ou amenizar a questão. Medida essa mais condizente com a infração cometida e com o princípio da intervenção mínima do Direito Penal.

Em que pese, o STF já tenha se manifestado sobre a constitucionalidade dos crimes elencados na lei 8.137/90, inclusive do inciso II, art. 2º, entendendo inexistir ofensa aos preceitos constitucionais, constatou-se por diversos fatores que há afronta ao art. 5º, LXVII, especialmente em relação ao caso do ICMS próprio.

No julgamento do HC 309.109/SC, o STJ posicionou-se sobre delicada questão: enquadramento ou não da situação envolvendo o ICMS (próprio),

devidamente apurado e declarado pelo sujeito passivo, mas não recolhido ao Fisco no prazo legal, ao tipo penal descrito do art. 2º, II da Lei 8.137/90.

Importante, pontuar que até então pairava divergência de entendimento entre a Quinta e a Sexta Turma do Tribunal, em relação ao alcance da previsão penal destacada.

Por maioria, a Terceira Seção da Corte Cidadã, ao examinar a questão firmou entendimento segundo o qual o mencionado tipo incriminador compreenderia tanto tributos em que há responsabilidade por substituição quanto os chamados “tributos indiretos”.

Em outros termos, chegou-se à polêmica conclusão de que, mesmo nos casos envolvendo ICMS próprio, haveria apropriação indébita dos valores do tributo. Isso sob a justificativa do fenômeno da repercussão econômica, em que o consumidor final arca com ônus do tributo, o que ensejaria a apropriação quando o comerciante não realizasse o recolhimento do valor ao ente competente.

De fato, o texto verificado no art. 2º, II da Lei 8.137/90 carece de clareza e objetividade, apresentando diversos pontos ensejadores de divergências de interpretação e ambiguidades, características indesejadas no ordenamento jurídico, especialmente em se tratando de tipificação penal.

No entanto, um exame minucioso de determinadas expressões inclusas no tipo (*na qualidade de sujeito passivo, valor de tributo, descontado ou cobrado*) revelam haver considerável subsunção entre o crime especificado no art. 2º, II da Lei 8.137.90 e o caso envolvendo o ICMS próprio, declarado, mas não recolhido no prazo estabelecido.

Conclusão essa, possível em face, não só da interpretação gramatical, mas também pautado em outros mecanismos hermenêuticos, como a interpretação histórica, sistemática e teleológica. Além disso, percebe-se que o legislador tem seguido esta linha na elaboração\alteração de alguns dispositivos legais recentes, e a Jurisprudência, por sua vez, também demonstra claramente está seguindo o mesmo caminho.

Em síntese, entende-se haver tipicidade formal no caso em questão. Desse modo, poder-se-ia falar em um enquadramento do tipo no caso do ICMS próprio, declarado e não recolhido ao Fisco no prazo legal.

Entretanto, não basta para uma correta aplicação do Direito Penal, adequação formal da norma. Há de se considerar também, a adequação substancial

da norma, devendo esta, ser compatível com todo o ordenamento jurídico e em consonância com os direitos e princípios constitucionais.

Assim, em se tratando de casos envolvendo tributos tidos como “indiretos”, como o ICMS próprio, esse importante aspecto não foi considerado, tanto na elaboração, quanto na aplicação do art. 2º, inciso II da Lei 8.137/90, como se viu no HC 309.109/SC.

Nessa perspectiva, considera-se o referido tipo equivocado quando analisado sob o ponto de vista material. Equivocado, aliás, por diversos motivos.

No Prisma do Direito Penal, há desacerto porque vai de encontro a alguns princípios, tais como o princípio da intervenção mínima e o princípio da proporcionalidade.

Por outro lado, não se considerou corretamente, quando da elaboração do tipo penal em questão, fatores de ordem tributária e econômica.

Primeiro, porque a classificação de tributos em diretos e indiretos é controversa, infundada e não representa aspecto relevante para embasar uma tipificação penal.

Segundo, porque o repasse econômico do valor do tributo ao consumidor final - fenômeno da repercussão econômica - não justifica a alegação de apropriação indébita tributária, principalmente, porque o que o adquirente da mercadoria paga é preço, instituto de natureza diversa do tributo devido. Aliás, mesmo diante de isenção ou revogação do imposto, pode o comerciante manter os mesmos preços antes praticados, inexistindo obrigação de reduzi-los.

Se analisada sob o viés econômico, a tese do enriquecimento sem causa por parte do vendedor, o que ensejaria a apropriação em tais casos, torna-se desacreditada por outra conjectura: se eventualmente o comerciante repassar o ônus do valor do tributo ao adquirente, sofrerá, em qualquer caso, implicações negativas em sua atividade comercial. Isso, porque efetivada a repercussão, ou o comerciante aumenta o preço da mercadoria, mas reduz suas vendas em face à competitividade do mercado, ou estipula preço relativamente baixo, reduzindo a margem de lucro possível na operação, tendo em vista a inclusão do valor do tributo no preço pago pelo consumidor final.

Em verdade, para se alcançar o grau do referido ônus suportado pelo vendedor exigiria um cálculo complexo e quase impraticável em face das diversas variantes. No entanto, complexidade semelhante será necessária para se precisar

até que ponto o ônus do tributo foi repassado ao consumidor final. Em resumo, é temerário afirmar que o comerciante não experimenta um “ônus” ao incluir o valor do tributo no preço da mercadoria.

Contudo, se houve equívoco do legislador ao elaborar o tipo penal em comento, também há do judiciário quando, por exemplo, passa a relevar de forma substancial classificações controversas e sem o respaldo necessário para enquadrar determinadas condutas no referido crime.

Dessa forma, uma vez que o STF já reconheceu a constitucionalidade dos crimes previstos na Lei 8.137/90, o tipo penal em apreço deveria ser considerado apenas nos casos envolvendo substituição tributária, caso não se resolva afastar por completo tal tipo penal – eivado de inconsistências - do ordenamento jurídico nacional. Essa exegese seria mais compatível com o ordenamento jurídico vigente e com os direitos e garantias tutelados na Carta Magna nacional.

A controvérsia, chegou ao STF por meio do Habeas Corpus (RHC) 163.334/SC, de relatoria do Ministro Roberto Barroso. Ao proceder o julgamento da demanda, por 7 (sete) votos a 3 (três), o Tribunal entendeu pela subsunção do art. 2º, II da Lei 8.137/90 ao não recolhimento no prazo legal, do ICMS próprio, apurado e declarado pelo contribuinte.

Na ocasião, a Suprema Corte firmou tese sobre o tema, na mesma linha de raciocínio, possibilitando a criminalização da conduta. No entanto, a aludida tese faz ressalvas, exigindo a contumácia do comportamento delitivo e a comprovação do dolo de apropriação, que deverá ser apurado pelo Juiz natural da causa.

Pelos motivos já citados, discorda-se da posição adotada pela Corte Suprema. Ademais, especificamente quanto à tese emite no julgamento, considera-se equivocada tendo em vista a existência de termos sem a necessária qualificação jurídica, que, pois, viabilizariam sua implementação.

Um exemplo claro é a acepção do chamado devedor contumaz. Deixar que essa classificação seja feita de forma livre, com base na subjetividade do *Parquet* ou magistrado ou, ainda das diversas legislações estaduais, ocasionará um quadro de grande insegurança jurídica.

No mesmo sentido, é a ausência de disposição legal, quanto às circunstâncias objetivas e factuais que revelem a intenção de apropriação por parte do comerciante.

Outrossim, perante os percalços decorrentes da pandemia da covid-19, é preciso que se reveja – mais do que nunca – o posicionamento adotado, no sentido da criminalização da conduta, tendo por base as precariedades (em regra) vivenciadas pelos comerciantes neste delicado período.

Em última análise, é preciso que se busque meios para uma efetiva tutela do Sistema Tributário Nacional, tendo em vista o importante papel que desempenha. O bom funcionamento da Ordem Tributária, possibilita o bem comum da sociedade, a obtenção do desenvolvimento social e econômico, proporcionando igualdade e justiça para os indivíduos da federação. Entretanto, tal proteção não pode se dar de forma desmedida e desproporcional. Assim, não se pode, a pretexto de punir crimes tributários, mitigar princípios elementares e consagrados na Constituição Federal, tais como o princípio da culpabilidade, da responsabilidade penal subjetiva, da proporcionalidade, dentre outros.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7ª. ed. Rev. e atual São Paulo: Método, 2013.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ANDREUCCI, Ricardo Antonio **Legislação penal especial**. – 13. ed. atual. e ampl. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018.

ARISTÓTELES. **A Política**. 3ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

BALERA, Wagner, **in Crimes Contra a Ordem Tributária**. RT. São Paulo, 1995.

BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao direito penal brasileiro**. Rio de Janeiro: Revan, 11. ed., 2007.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo, Saraiva, 1972, quinta Parte, Cap. IV, Itens 141-144.

BECKER, Howard - **outsiders estudos de sociologia do desvio**, Ed. Zahar, Rio de Janeiro, 2008.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal**, volume 1: parte geral. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

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

BODENHORN, Diran. **The Shifting of the Corporation Income Tax in a Growing Economy. The Quarterly Journal of Economics**, Oxford University Press, Vol. 70, Nº. 4 (Nov., 1956), pp. 563-580, disponível on-line em <http://www.jstor.org/stable/1881865>.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. São Paulo: Malheiros, 1994.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz. ESTELLITA, Heloisa. **Com tese do STF sobre ICMS, não pagamento de outros tributos também será crime**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/bottini-estellita-tese-stf-icms-vale-outros-tributos#:~:text=Com%20tese%20do%20STF%20sobre,outros%20tributos%20tam%20b%3%A9m%20ser%3%A1%20crime&text=No%20dia%2012%20de%20dezembro,contr%3%A1rio%20do%20ministro%20Gilmar%20Mendes>>.

CAMPOS, Ana. **No enalço do devedor contumaz**. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/noticias/no-encalco-do-devedor-contumaz/>.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal**. São Paulo: SARAIVA, v.1, 16. ed., 2012, pp. 36-37.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal: legislação – parte geral**, volume 1. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal: legislação penal especial**, volume 4. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo Barros de. **Derivação e positivação no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Interpretação dos fatos jurídico-tributários e os avanços da interdisciplinaridade**. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). Direito tributário e ordem econômica: homenagem aos 60 anos da ABDF. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

CHURCHILL Jr., G. A.; PETER, J. P. **Marketing: criando valor para o cliente**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Disponível em: https://www.academia.edu/17150393/Livro_Marketing_Criando_Valor_Para_o_Cliente.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CUNHA JUNIOR, Dirley. **Curso de direito constitucional**. 2 ed. Salvador: JusPodivm, 2008.

D' OLIVEIRA, Augusto Fiel Jorge. **Falta de recolhimento de ICMS próprio declarado e o crime de apropriação indébita**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-mar-17/augusto-fiel-falta-recolhimento-icms-proprio-declarado>.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da teoria do Estado**. 25ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005.

EISELE, Andreas. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

EISELE, Andreas. **O crime de não recolhimento de ICMS: As dificuldades de compreensão do tipo penal em análise**. Jota, 12 maio 2019. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-crime-de-nao-recolhimento-de-icms-12052019.

FERRAJOLI, Luigi. **Derechos y garantías** – La ley del más débil, p. 20-21.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal**: parte geral. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FRANÇA. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão**, 26 de agosto de 1789.

FRANCO, Alberto Silva. **Código Penal e sua interpretação jurisprudencial**. 5ª ed. São Paulo: RT. 1995.

FRANZONI GIL, Giovanni Andrei. **Apropriação indébita do ICMS**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5645, 15 dez. 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/70822>. Acesso em: 9 jul. 2020.

FRANZONI GIL, Giovanni Andrei. **Breve ensaio às luzes do recente posicionamento do Superior Tribunal de Justiça no REsp n. 1.543.485-GO**. SINDIFISCO, SC, 25 agosto de 2016. Disponível em: <http://www.sindifisco.org.br/noticias/o-icms-e-o-delito-previsto-no-artigo-2o-ii-da-lei-n-8-1371990>.

GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Antonio; GOMES, Luiz Flávio. **Direito penal: Fundamentos e Limites do Direito Penal**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2012.

GOMES, Mariangela Gama de Magalhães. **O princípio da proporcionalidade no direito penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GONÇALVES, Victor Eduardo Rios. BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Legislação penal especial esquematizado**. – 5. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

GORGES, Almir José. **O seu plantão fiscal, dicionário do ICMS-SC: o ICMS de A a Z**. 14ª. ed. Blumenau, SC: Editora Nova Letra, 2013.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal**. Niterói: Impetus, 8. ed., v. 4., 2012

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: parte geral**. V. I. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2015.

HABIB, Gabriel. **Leis Penais Especiais**. Tomo I. 6. ed. rev., ampl. e atual. Salvador/BA: Editora Juspodivm. 2014.

WELZEL, Hans. **Derecho Penal Aleman**: parte geral. 11ª ed., traducción Juan Bustos Ramírez e Sérgio Yáñez Pérez, Santiago: Editora Jurídica de Chile. 1970.

HARET, Florence. **Consequências econômicas da criminalização do não pagamento de ICMS.** 19/12/2019. Disponível em:

https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/consequencias-economicas-da-criminalizacao-do-nao-pagamento-de-icms/#:~:text=Consequ%C3%A2ncias%20econ%C3%B4micas%20da%20criminaliza%C3%A7%C3%A3o%20do%20n%C3%A3o%20pagamento%20de%20ICMS,-Florence%20Haret*&text=%C3%89%20com%20enorme%20choque%20que,inten%C3%A7%C3%A3o%20de%20cometer%20o%20crime.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito** / Hans Kelsen; [tradução João Baptista Machado]. 6ª ed. - São Paulo : Martins Fontes, 1998.

KNOPFELMACHER, Marcelo. **É temerário criminalizar não pagamento de tributos, diz advogado.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-set-26/criminalizar-nao-pagamento-tributos-gera-inseguranca-advogado#:~:text=Criminalizar%20n%C3%A3o%20pagamento%20de%20tributos%20gera%20inseguran%C3%A7a%2C%20diz%20advogado&text=Em%20agosto%2C%20a%203%C2%AA%20Se%C3%A7%C3%A3o,clientes%20caracteriza%20apropri%C3%A7%C3%A3o%20ind%C3%A9bita%20tribut%C3%A1ria.>

<https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/deixar-de-recolher-icms-proprio-e-crime-contr-a-ordem-tributaria/>.

LIMA, Renato Brasileiro de. **Legislação Criminal Especial Comentada** - Volume Único. 6. ed. Salvador: JusPODIVM, 2018.

LOPES, Maurício Antônio Ribeiro. **Princípio da Insignificância no Direito Penal: Análise à luz das Leis 9.099/95 (Juizados Especiais Criminais), 9.503/97 (Código de Trânsito Brasileiro) e da jurisprudência atual.** São Paulo: REVISTA DOS TRIBUNAIS, 2ª ed., 1999.

LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes Tributários: Aspectos Criminais e Processuais.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

LUIZI, Luiz. **Os princípios constitucionais penais.** 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Prisão por dívida tributária é equivocada e gera graves incoerências.** Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-abr->

[17/consultor-tributario-prisao-divida-tributaria-equivocada-gera-graves-incoerencias>](#).

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARCHIORI, Mauro Vitória do Nascimento Neto. **Crime de Apropriação Indébita Tributária: débito declarado e não pago. O tipo penal após o precedente do STJ firmado no julgamento do HC n. 399.109/SC, pela Terceira Seção**. Disponível em: < <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/87w8/crime-de-apropriacao-indebita-tributaria-debito-declarado-e-nao-pago-o-tipo-penal-apos-o-precedente-do-stj-firmado-no-julgamento-do-hc-n-399109sc-pela-terceira-secao-mauro-marchiori>>.

MARTINES, Fernando. **Direito Penal não pode ser ferramenta de cobrança de impostos, dizem advogados**. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2019-dez-18/direito-penal-nao-ferramenta-cobranca-impostos#:~:text=Direito%20Penal%20n%C3%A3o%20pode%20ser%20ferramenta%20de%20cobran%C3%A7a%20de%20impostos%2C%20dizem%20advogados&text=Nesta%20quarta%20feira%20\(18%2F,a%20d%C3%ADvida%20de%20ICMS%20declarado.&text=Muitos%20votos%20vencedores%20assentaram%20na,%20PIS%20e%20da%20Cofins](https://www.conjur.com.br/2019-dez-18/direito-penal-nao-ferramenta-cobranca-impostos#:~:text=Direito%20Penal%20n%C3%A3o%20pode%20ser%20ferramenta%20de%20cobran%C3%A7a%20de%20impostos%2C%20dizem%20advogados&text=Nesta%20quarta%20feira%20(18%2F,a%20d%C3%ADvida%20de%20ICMS%20declarado.&text=Muitos%20votos%20vencedores%20assentaram%20na,%20PIS%20e%20da%20Cofins).

MASSON, Cleber Rogério. **Direito Penal Esquematizado: Parte Geral**. São Paulo: MÉTODO, v. 1, 3ª ed., 2010.

MELO, José Eduardo de. **ICMS: teoria e prática**. 5ª.ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MIRABETE, Júlio Fabbrini. **Manual de direito penal: parte geral**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

Misabel de Abreu Machado Derzi, in **Crimes contra a ordem tributária**. Ives Gandra da Silva Martins...[et. al.] São Paulo: IOB, 2002.

NEVIANI, Tarcísio. **A Restituição de Tributos Indevidos, seus problemas, suas incertezas**. São Paulo: Resenha Tributária, 1983.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de direito penal**. 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2014.

PAULA, Breno de. **Congresso Nacional precisa definir conceito de devedor contumaz para fins tributários urgente**. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/318295/congresso-nacional-precisa-definir-conceito-de-devedor-contumaz-para-fins-tributarios-urgente>.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e constituição**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro: parte geral, arts. 1º a 120**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 13. ed. rev. atual. e ampl., 2011.

QUEIROZ, Paulo. **Funções do direito penal: legitimação versus deslegitimação do sistema penal**. 2. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

ROCHA, Fernando A. N. Galvão da. **Direito penal - parte geral**. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

ROXIN, Claus. **Estudos de Direito Penal**. Trad. Luís Greco. Rio de Janeiro, Renovar, 2006.

ROXIN, Claus. **Problemas fundamentais de direito penal**. Lisboa : Vega, 1986.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Petição de apresentação de manifestação**. Disponível em <[http:// https://www.conjur.com.br/dl/memoria-igor-mauler-prisao-divida-fiscal.pdf](http://https://www.conjur.com.br/dl/memoria-igor-mauler-prisao-divida-fiscal.pdf)>.

SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária: Aspectos Constitucionais, Tributários e Penais**. Curitiba: Juruá, 2004.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2014.

SILVA, Ricardo Perllngeiro Mendes. **Da. Apropriação Indébita Tributária?**. Disponível em: < <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/297/r136-10.pdf?sequence=4&isAllowed=y>>. Consulta: 12/10/2019.

SILVA, Virgílio Afonso. **O proporcional e o razoável**. Revista dos Tribunais, 2002, n. 789, pp. 36 37. Disponível em: <http://www.sbdp.org.br/arquivos/material/69_SILVA,%20Virgilio%20Afonso%20da%20%20O%20proporcional%20e%20o%20razoavel.pdf>. Acesso em: 09 de maio de 2015.

SKAF, Paulo. **Justiça não pode criminalizar atividade empresarial**. Federação das Indústrias de São Paulo (FIESP), 2019. Disponível em: < <https://www.fiesp.com.br/noticias/justica-nao-pode-criminalizar-atividade-empresarial/>>.

SOUZA, Hamilton Dias de. FUNARO, Hugo. **Criminalização da dívida do ICMS exige identificação correta do devedor contumaz** Devedor contumaz de tributos atua no mercado de forma ilícita, lesando o erário, a concorrência e a sociedade. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/criminalizacao-da-divida-do-icms-exige-identificacao-correta-do-devedor-contumaz-23022019.

SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. **Direito Penal não pode ser ferramenta de cobrança de impostos, dizem advogados**. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2019-dez-18/direito-penal-nao-ferramenta-cobranca-impostos#:~:text=Direito%20Penal%20n%C3%A3o%20pode%20ser%20ferramenta%20de%20cobran%C3%A7a%20de%20impostos%2C%20dizem%20advogados&text=Nesta%20quarta%2Dfeira%20\(18%2F,a%20d%C3%ADvida%20de%20ICMS%20declarado.&text=Muitos%20votos%20vencedores%20assentaram%20na,%20PIS%20e%20da%20Cofins](https://www.conjur.com.br/2019-dez-18/direito-penal-nao-ferramenta-cobranca-impostos#:~:text=Direito%20Penal%20n%C3%A3o%20pode%20ser%20ferramenta%20de%20cobran%C3%A7a%20de%20impostos%2C%20dizem%20advogados&text=Nesta%20quarta%2Dfeira%20(18%2F,a%20d%C3%ADvida%20de%20ICMS%20declarado.&text=Muitos%20votos%20vencedores%20assentaram%20na,%20PIS%20e%20da%20Cofins).

TASSE, Adel El et al. **Legislação Criminal Especial**. 2º. Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

TORRES, Heleno Taveira. **Parecer Jurídico FIESP**. Disponível em: <
<https://www.conjur.com.br/dl/parecer-fiesp-apropriacao-indebita-icms.pdf>>.

VALENZA DINIZ, Carlos Augusto. **Deixar de recolher ICMS próprio é crime contra a ordem tributária**. Disponível em:
<https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/deixar-de-recolher-icms-proprio-e-crime-contr-a-ordem-tributaria/>.

REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS

BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. BRASÍLIA, 05 DE OUTUBRO DE 1988. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm

_____. **LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp87.htm>.

_____. **LEI Nº 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002**. Institui o Código Civil..<
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>.

_____. **DECRETO-LEI Nº 2.848, DE 7 DE DEZEMBRO DE 1940. CÓDIGO PENAL**. Brasília, Disponível em: <
http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2001/dec_01_2870.htm> .

_____. **DECRETO-LEI Nº 2.848, DE 7 DE DEZEMBRO DE 1940. CÓDIGO PENAL**. Brasília, Disponível em: <
http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2001/dec_01_2870.htm>.

_____. **LEI COMPLEMENTAR Nº 1.320, DE 06 DE ABRIL DE 2018**. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define

princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/compilacao-lei.complementar-1320-06.04.2018.html>>.

_____. **LEI Nº 4.357, DE 16 DE JULHO DE 1964.** Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do impôsto sôbre a renda, e dá outras providências. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4357.htm>.

_____. **LEI Nº 4.729, DE 14 DE JULHO DE 1965.** Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências.<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 23/03/2020.

_____. **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 19/04/2020.

_____. **LEI Nº 8.035, DE 27 DE ABRIL DE 1990.** Revoga as Medidas Provisórias nºs 153 e 156, ambas de 15 de março de 1990, e dá outras providências. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/1990-1995/175.htm>.

_____. **LEI Nº 8.137, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>.

_____. **MEDIDA PROVISÓRIA Nº 153, DE 15 DE MARÇO DE 1990.** Define os crimes de abuso do poder econômico, e dá outras providências. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/19901995/153.htm#:~:text=MEDIDA%20PROVIS%C3%93RIA%20No%20153%2C%20DE%2015%20%20MAR%C3%87O%20DE%201990.&text=Define%20os%20crimes%20de%20abuso,Art.>>.

_____. **MEDIDA PROVISÓRIA Nº 156, DE 15 DE MARÇO DE 1990.** Define crimes contra a Fazenda Pública, estabelecendo penalidades aplicáveis a contribuintes, servidores fazendários e terceiros que os pratiquem. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/1990-1995/156.htm#:~:text=MEDIDA%20PROVIS%C3%93RIA%20No%20156%2C%20DE%2015%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%201990.&text=Define%20crimes%20contra%20a%20Fazenda,e%20terceiros%20que%20os%20pratiquem.>>.

_____. **MEDIDA PROVISÓRIA Nº 156, DE 15 DE MARÇO DE 1990.** Define crimes contra a Fazenda Pública, estabelecendo penalidades aplicáveis a contribuintes, servidores fazendários e terceiros que os pratiquem. <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/1990-1995/156.htm#:~:text=MEDIDA%20PROVIS%C3%93RIA%20No%20156%2C%20DE%2015%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%201990.&text=Define%20crimes%20contra%20a%20Fazenda,e%20terceiros%20que%20os%20pratique>.

_____. **MEDIDA PROVISÓRIA Nº 175, DE 27 DE MARÇO DE 1990.** Declara nulas e de nenhuma eficácia as Medidas Provisórias nºs 153 e 156, ambas de 15 de março de 1990, e dá outras providências. <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/1990-1995/175.htm>.

_____. **PARECER (SF) Nº 100, DE 2018. Da COMISSÃO DE ASSUNTOS ECONÔMICOS,** sobre o Projeto de Lei do Senado nº 284, de 2017 - Complementar, da Senadora Ana Amélia, que regula o art. 146-A da Constituição Federal. Disponível em <
<https://legis.senado.leg.br/sdleggetter/documento?dm=7883385&ts=1593910263602&disposition=inline>>.

_____. **PROJETO DE LEI N. 1.646 DE 2019.** Estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa e altera a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, a Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, e a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em <
https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1721790&filename=PL+1646/2019>.

_____. **PROJETO DE LEI N. 4.788 DE 1990.** Define crimes contra a administração tributária, de abuso do poder econômico e dá outras providências. Disponível em
<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=224357>

_____. **SUBSTITUTIVO DO RELATOR AO PROJETO DE LEI Nº 4.788/90.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo e dá outras providências. Disponível em
<<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16MAI1990.pdf#page=56>>.

REFERÊNCIAS JURISPRUDÊNCIAIS

BRASIL. “Ação penal. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. Habeas corpus concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9.º da Lei Federal 10.684/2003, c/c o art. 5.º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.” (STF, 1T, HC 81.929-0- RJ, DJU 27.02.2004).

_____. **STF. ARE 999425**, Rel. Min. Ricardo Lewandowski. julgamento em 02/03/2017.

_____. **STF:** “Crime tributário. Art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90. Dolo. Basta, para configurar o dolo inerente ao crime capitulado no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, a vontade livre e consciente de não recolher aos cofres públicos o produto dos valores descontados, a título de imposto sobre a renda, dos salários da empresa de que são os pacientes diretores. Impossibilidade financeira não demonstrada. Nada impede a instauração da ação penal, a pendência de procedimento fiscal administrativo acerca das importâncias não recolhidas” (STF, 1ª T., HC 76.044/RS, Rel. Min. Octavio Gallotti, DJU, 19-12-1997).

_____. **STJ, PRIMEIRA SEÇÃO, RESP 1125133/SP.** Rel. Min. LUIZ FUX, ago. 2010.

_____. **SÚMULA Nº 166 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA:** “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”.

_____. **SÚMULA VINCULANTE Nº 24 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL:**
“Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

_____. **SÚMULA VINCULANTE Nº 573 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL:**
“Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.”.

_____. **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ, 1ª TURMA, RESP. Nº 1.308.698/SP.** DJe 03.02.2017. Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Disponível em: <
<https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=201102088266.REG.>>.

_____. **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. HC 399.109/SC.** Relator: Ministro ROGÉRIO SCHIETTI CRUZ. julgado em 22 de agosto de 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/secao-stj-julga-deixar-pagar-icms.pdf>.

_____. **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. HC 399.109/SC.** Relator: Ministro ROGÉRIO SCHIETTI CRUZ. julgado em 22 de agosto de 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/secao-stj-julga-deixar-pagar-icms.pdf>.

_____. **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RESP. Nº 1.299.303/SC.** Relator: Ministro CESAR ÁSFOR ROCHA. DJe 14.08.2012. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/acordao-stj-legitimidade-contribuinte.pdf>.

_____. **SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. (RE) 574.706/PR.** Relator: MINISTRA CÁRMEN LÚCIA. julgado em 15 de março de 2017. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/arquivos/2020/2/F31BA348BB21AA_acordaoicmspis_cofins.pdf.

_____. **SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. (RHC) 163334.** Relator: Ministro ROBERTO BARROSO. julgado em 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/pauta/verTema.asp?id=139269>.

_____. **SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RHC 90532 CE.** Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico em 06 novembro 2009. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=605430>.

_____. **SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 593.849/MS MG.** Relator: Min. Edson Fachin. Julgamento em 19/10/2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>.