



INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO
MESTRADO ACADÊMICO EM DIREITO CONSTITUCIONAL
LINHA DE PESQUISA PENAL

JOSÉ LUIZ DE MENDONÇA GALVÃO JÚNIOR

A CRIMINALIZAÇÃO DA MERA DÍVIDA DO ICMS (PRÓPRIO)
DECLARADO: ANÁLISE CRÍTICA DO RHC 163.334 DO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL

BRASÍLIA

2021

JOSÉ LUIZ DE MENDONÇA GALVÃO JÚNIOR

A CRIMINALIZAÇÃO DA MERA DÍVIDA DO ICMS (PRÓPRIO)
DECLARADO: ANÁLISE CRÍTICA DO RHC 163.334 DO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL

Dissertação de Mestrado, desenvolvida sob a orientação do professor Dr. Vinicius Gomes de Vasconcellos apresentado para obtenção de Aprovação em Defesa de Dissertação de Mestrado

Brasília

2021

JOSÉ LUIZ DE MENDONÇA GALVÃO JÚNIOR

A CRIMINALIZAÇÃO DA MERA DÍVIDA DO ICMS (PRÓPRIO)
DECLARADO: ANÁLISE CRÍTICA DO RHC 163.334 DO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL

Defesa de Dissertação de Mestrado apresentada
ao Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu
em Direito Constitucional do IDP, como
requisito para obtenção do título de Mestre em
Direito Constitucional

Brasília, 01 de junho de 2021

BANCA EXAMINADORA

DR. VINÍCIUS GOMES DE VASCONCELLOS

Professor Orientador

DR. GAMIL FÖPPEL EL HIRECHE

Professor Avaliador 1

DRA. CHIAVELLI FACENDA FALAVIGNO

Professor Avaliador 2

DR. BRUNO TADEU PALMIERI BUONICORE

Professor Avaliador 3

Agradeço, primeiramente, ao orientador prof. Dr. Vinicius, que, com as sugestões, críticas e *feedbacks* foi muito importante para manter a minha motivação e me situar no tocante à pesquisa. Aos meus sócios do GCTM, incluindo Leonardo, advogado e colaborador do escritório, que, muitas vezes, se sacrificaram para que eu pudesse avançar na pesquisa e produzir a dissertação da melhor forma. Agradeço também à minha noiva Raissa, que me apoiou irrestritamente e minha irmã e sócia Manuela que foi fundamental para que eu pudesse desenvolver o trabalho.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
I - OBJETO DE ESTUDO.....	8
II – PROBLEMÁTICA	8
III – JUSTIFICATIVA	11
IV – OBJETIVO.....	13
VI – METODOLOGIA.....	14
V – ESTRUTURA E CONTEÚDO	17
1. CAPÍTULO I - PRÉVIA ANÁLISE DE DIREITO TRIBUTÁRIO PARA COMPREENSÃO DOS ELEMENTOS NORMATIVOS DO TIPO PENAL DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TIBUTÁRIA – “DESCONTADO” E “COBRADO”.	18
1.1. NOTAS PRELIMINARES ACERCA DOS FATOS QUE DERAM ORIGEM AO RHC 163.334/SC JULGADO PELO STF.	18
1.2. TERMOS DESCONTADO E COBRADO PRESENTES NO ART. 2º, INCISO II, DA LEI Nº 8.137/1990: ANÁLISE DO ICMS À LUZ DO DIREITO TRIBUTÁRIO.	23
1.3. ANÁLISE DO SISTEMA DO ICMS (CRÉDITO E DÉBITO). PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	30
1.4. DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO E O PAPEL DOS CONTRIBUINTES DE DIREITO E DE FATO.	33
1.5. CONSEQUÊNCIAS DO NÃO RECOLHIMENTO DO CRÉDITO DEVIDO AO FISCO E A ORIGEM DE SUA CONSTITUIÇÃO.....	36
1.6. DO ICMS PRÓPRIO E AS RELAÇÕES JURÍDICAS ENTRE OS SUJEITOS QUE COMPÕEM A CADEIA TRIBUTÁRIA.....	41

1.7. DA CORRELAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PENAL.	44
1.7.1. DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS E SEUS REFLEXOS PENAIS.....	49
2. CAPÍTULO II - BEM JURÍDICO COMO CRITÉRIO DE LEGITIMIDADE DA INTERVENÇÃO PENAL E A POLÍTICA ARRECADATÓRIA NO DIREITO PENAL SIMBÓLICO.....	55
2.1. BEM JURÍDICO E AS TEORIAS FUNCIONALISTAS.....	55
2.2. PROTEÇÃO DO BEM JURÍDICO DIANTE DO EXPANSIONISMO DA SOCIEDADE DE RISCO.....	58
2.2.1. DIREITO PENAL SIMBÓLICO.	61
2.2.2. DA UTILIDADE DO DIREITO PENAL PARA A ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA À LUZ DA LEI N.º 8.137/90.	66
2.3. O BEM JURÍDICO-PENAL TUTELADO NOS ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS.....	69
3. CAPÍTULO III - ANÁLISE CRÍTICA DO JULGAMENTO DO RHC 163.334/SC E A TESE FIRMADA. ÂNGULO DOGMÁTICO, CONSTITUCIONAL E DE POLÍTICA CRIMINAL NO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA.....	79
3.1. DOS ARGUMENTOS PRESENTES NOS VOTOS VENCEDORES E VENCIDOS CONSTANTES DO ACÓRDÃO DO RHC 163.334/SC..	79
3.1.1. A INTERPRETAÇÃO DOS ELEMENTOS NORMATIVOS DO TIPO “COBRADO” E “DESCONTADO” NA DECISÃO DO STF.	84
3.1.1.1. QUEBRA DE CONFIANÇA ENTRE O CONSUMIDOR DE FATO E O DE DIREITO. PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE.	95
3.1.2. LÓGICA DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N.º 574.706 (TEMA 69-RG): ICMS NÃO COMPÕE O FATURAMENTO. ANÁLISE DO ARGUMENTO QUE UTILIZA A DECISÃO DO RE PARA	

CRIMINALIZAR A CONDUTA DE “COBRAR” DO CONSUMIDOR O TRIBUTO.....	99
3.1.3. TIPICIDADE: FRAUDE COMO TIPO OBJETIVO E A PRESENÇA DO BEM JURÍDICO “ORDEM TRIBUTÁRIA” NA DECISÃO DO STF.....	105
3.1.4. O CONTRIBUINTE SE DESMOTIVA A PAGAR DIANTE DA DECISÃO DO STF? POLITIZAÇÃO DE JURISDIÇÃO - “DIREITO PENAL DO MEDO”.....	117
3.1.5. ANÁLISE DE POLÍTICA CRIMINAL NO CASO CONCRETO: IMPORTÂNCIA DO TRIBUTO PARA A SOCIEDADE.....	121
3.1.6. CRÍTICA À PENA (BAIXA) DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DE PRISÃO.....	127
3.1.6.1. MEDIDAS DESPENALIZADORAS NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS COMO INDICATIVOS DE SUA NATUREZA ARRECADATÓRIA.....	130
3.1.6.2. DO EXAURIMENTO DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA: SÚMULA 24 DO STF.....	134
3.1.7. A CRIMINALIZAÇÃO DE MERA DÍVIDA SE EQUIPARA À PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA: DIREITO PENAL É A <i>ULTIMA RATIO</i>	138
3.1.7.1. PRINCÍPIO DA INTERVENÇÃO MÍNIMA: RELEVÂNCIA PARA O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO.....	144
3.1.8. A CONTUMÁCIA COMO ELEMENTO SUBJETIVO ESPECIAL DO INJUSTO. INCREMENTO (POSITIVO) NO JULGADO ANALISADO.....	146
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS: DECISÃO EQUIVOCADA DO SUPREMO SOB A ÓTICA DA DOGMÁTICA PENAL-TRIBUTÁRIA, DA POLÍTICA CRIMINAL E DO DIREITO CONSTITUCIONAL.....	154
REFERÊNCIAS	158

RESUMO:

O presente trabalho apresentou minuciosa análise acerca do julgamento do STF nos autos do RHC nº. 163.334 envolvendo a criminalização da mera dívida do ICMS próprio declarado. Para tanto, apresentou, no primeiro momento, os fatos que deram origem ao referido RHC, especialmente no que tange à dificuldade de compreensão acerca do sistema do ICMS (crédito e débito), o papel dos contribuintes de direito e de fato, bem como os diferentes termos técnicos utilizados pelo legislador. Ato contínuo, observou o critério de legitimidade da intervenção penal sob a ótica do fenômeno da expansão do Direito Penal e das teorias funcionalistas do bem jurídico, analisando criticamente qual o bem jurídico tutelado nos ilícitos tributários e qual a sua relação com a arrecadação tributária. Partindo para uma análise crítica especificamente quanto ao julgamento do RHC nº. 163.334, o trabalho destrinchou os argumentos presentes nos votos vencedores e vencidos e abordou delicadas questões a exemplo da interpretação dos elementos normativos do tipo “cobrado” e “descontado”; da quebra de confiança entre o consumidor de fato e de direito; da fraude como elemento do tipo objetivo; e da contumácia como elemento subjetivo especial do injusto. Por fim, a pesquisa observou criticamente a função promocional do Direito Penal e seu caráter simbólico diante do não respeito à proteção subsidiária de bens jurídicos face aos princípios penais constitucionais, especialmente o da intervenção penal mínima e concluiu pela equivocada decisão do STF.

Palavras-chave: STF, RHC, Fraude, ICMS.

ABSTRACT:

This work presented a thorough analysis of STF ruling on RHC No. 163.334, regarding the criminalization of ICMS tax debt as informed by the debtor. In order to do that, this work presented, at an initial stage, the facts that gave rise to the above-mentioned RHC, in particular with respect to the complexities surrounding the ICMS (credit and debt) system, the role of both legal and *de facto* taxpayers, as well as the multitude of technical expressions used by the legislator. Subsequently, this work reflected on the criteria for state criminal action to be legitimate, from the perspective of the expansion of Criminal Law's scope and the functional theory of legal goods, making a critical analysis the protected legal goods in connection with tax crimes and the connection with tax revenues. Moving on to a critical analysis of RHC No. 163.334 ruling, this work fleshed out the arguments contained both in the prevailing opinion and in the dissenting opinion and went over complex issues such as the interpretation of the expressions "charged" and "discounted" from the applicable norms, the breach of trust between the *de facto* and legal consumer, issues around the fraud as an objective element of the norm, and the frequency of offending as a special subjective element of an unlawful act. Finally, the research made a critical observation of the propositional scope of Criminal Law and its symbolic nature in view of the failure to protect legal goods vis-à-vis subsidiary criminal law principles in the Constitution, in particular the narrow scope of criminal action, and concluded that the STF erred on the decision.

Palavras-chave: STF, RHC, Fraud, ICMS.

INTRODUÇÃO

I - OBJETO DE ESTUDO

A pesquisa visa a analisar criticamente o Recurso em Habeas Corpus 163.334 (RHC) do Supremo Tribunal Federal (STF) - especialmente os argumentos presentes nos votos vencedores e vencidos - que modificou o entendimento jurisprudencial e passou a criminalizar a conduta de declarar, mas não pagar o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) em operação própria (distinta da operação de substituição tributária), especialmente para verificar, do ponto de vista dogmático e da política criminal, se houve um desvirtuamento do propósito do Direito Penal em benefício de uma política arrecadatória, além de uma má interpretação normativa do ponto de vista penal e tributário.

Assim, há de se fazer uma análise da conduta penal constante do art. 2º, II, da Lei nº. 8.137/90 – delito de apropriação indébita tributária -, objeto de discussão do julgado acima identificado, fazendo um estudo de caso para assentar os fundamentos essenciais dos votos vencedores e divergentes, examinando as suas premissas e consequências.

II – PROBLEMÁTICA

Como problema de pesquisa, tem-se a possível identificação na tese firmada pelo STF de um desvirtuamento da função do Direito Penal, a partir de uma, aparentemente equivocada, admissão de adequação da conduta do contribuinte que declara o ICMS (próprio – embutido no preço da mercadoria) e não o paga ao crime de apropriação indébita tributária, em benefício de políticas públicas arrecadatórias

Nesse ínterim, questiona-se se, à luz da jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal e da dogmática penal e tributária, é possível reduzir o âmbito de atuação do Direito Penal no que tange à conduta tributária de não recolher o valor do ICMS embutido no preço do consumidor final, ante um desvirtuamento da funcionalidade do Direito Penal em benefício de uma política pública de arrecadação?

Observa-se que, apesar de o STF ter julgado o RE 999.425/SC¹, com repercussão geral em 02/03/17, cujo relator foi o Ministro Ricardo Lewandowski, reafirmando sua jurisprudência no sentido de que a norma penal tributária incriminadora é constitucional, não significou dizer que pudesse ser feita uma análise da estrutura típica completamente alheia à constituição e com o fim de interferir na arrecadação dos Estados, considerando crime a conduta praticada pelo contribuinte inadimplente.

Não se pode deixar de questionar como se tornou possível interpretar como crime uma inadimplência de operação tributária sob o regime de apuração normal do ICMS.

Diante das consequências trazidas ao contribuinte e mesmo ao operador do direito, pela jurisprudência modificada, necessário compreender a análise do delito de apropriação indébita tributária realizada pelos Ministros, identificando se as premissas utilizadas nos votos vencedores, sobretudo do Relator, se desvirtuaram do verdadeiro propósito do Direito Penal em benefício das políticas arrecadatórias fiscais.

Sobre este aspecto, LEITE e BORGES traz uma comparação relativa ao dever jurisprudencial na precisão da análise do tipo penal:

A Suprema Corte alemã, em relevante decisão, decidiu que o mandado de determinação não se dirige apenas ao legislador, no momento de formulação linguística dos tipos penais, mas também à jurisprudência, que tem o dever de contribuir com a precisão dos contornos do tipo penal, a partir da construção de uma jurisprudência íntegra e sólida (...) corolário do princípio da legalidade².

Ou seja: os julgados que formam a jurisprudência das Cortes, especialmente a da Corte Suprema, requerem um compromisso com as interpretações futuras. A falta de parâmetros nas decisões, especialmente nos argumentos que levam a ela, traz insegurança jurídica e politiza um tema técnico-dogmático, contribuindo, até mesmo, com a falta de entendimento da sociedade em relação àquilo que é ou não proibido penalmente.

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo em Recurso Extraordinário n.º 999425/SC**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, julgado em: 02 mar. 2017.

²LEITE Alaor; BORGES, Ademar. Parâmetros interpretativos para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio. **Jota**. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/Penal-em-foco/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-proprio7122019#:~:text=Os%20par%C3%A2metros%20interpretativos%20que%20devem,prote%C3%A7%C3%A3o%20da%20norma%20do%20art.&text=2%C2%BA%2C%20II%2C%20da%20Lei%208.137%2F90%2C%20segundo%20a,n%C3%A3o%20recolhimento%20do%20ICMS%20pr%C3%B3prio>. Acesso em: 12 jan. 2021.

E a jurisprudência é algo fundamental ao operador do direito, consoante ensina DONINI, “não há um operador prático (e tampouco teórico sério) que acredite ‘conhecer o direito’, sem ‘conhecer a jurisprudência’”³. E os ajustes jurisprudenciais *in malam partem*, segundo LEITE e BORGES⁴, sofrem um constrangimento da vedação à retroatividade, além de gerar a ocorrência de erros de proibição (art. 21 CP) ou erros de tipo (art. 20 CP), por isso cabe à jurisprudência a realização integral do mandado de determinação da norma penal⁵.

Os verdadeiros precedentes são formados pela *ratio decidendi* e pelo *obiter dictum*, sendo a primeira a parte do precedente onde se encontram os fundamentos da decisão. E o precedente é um tipo de decisão judicial que, além de conter o fundamento da decisão do caso concreto, gera padrão normativo que futuros juízes aceitam como vinculantes. Os precedentes são decisões amplamente fundamentadas que se tornam paradigmas para outros casos⁶. STRECK, inclusive, aduz que “as principais decisões de determinado ordenamento jurídico, cuja função primordial consiste em servir de modelos para decisões posteriores”⁷.

Para além disso, tem-se como hipótese de pesquisa a interpretação dada pelo STF à conduta de não pagar ICMS em operação própria, por três motivos principais: a) concepção semântica distinta da adotada pelo Direito Tributário; b) análise das tipicidades objetiva e subjetiva do crime tributário, com o acréscimo da contumácia com elemento especial do injusto; e c) a escolha política-tributária em conflito com a funcionalidade (proteção de bens jurídicos relevantes do Direito Penal).

Em suma, está posto o problema que será pesquisado e desenvolvido.

³ DONINI, Massimo. **El derecho Penal frente a los desafíos de la modernidad**. Peru: ARA Editores, 2010, p. 270.

⁴ LEITE Alaor; BORGES, Ademar. Parâmetros interpretativos para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio. **Jota**, 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/Penal-em-foco/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-proprio7122019#:~:text=Os%20par%C3%A2metros%20interpretativos%20que%20devem,prote%C3%A7%C3%A3o%20da%20norma%20do%20art.&text=2%C2%BA%2C%20II%2C%20da%20Lei%208.137%2F90%2C%20segundo%20a,n%C3%A3o%20recolhimento%20do%20ICMS%20pr%C3%B3prio>. Acesso em: 12 jan. 2021.

⁵ SCHMIDT, Andrei Zenkner. **O princípio da legalidade Penal no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 249.

⁶ MARÃO, Romulo Sauáia. **Cortes Supremas: estudo histórico-comparativo e as perspectivas com a introdução do filtro de relevância no juízo admissibilidade do recurso especial**. Maranhão, 2019. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal do Maranhão, 2019, p. 147-148.

⁷ STRECK, Lenio Luiz; ABOUD, GEORGES. **O que é isto - o precedente judicial e as súmulas vinculantes?** 3. ed. rev. e ampl. de acordo com o novo CPC. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 70.

III – JUSTIFICATIVA

Ante alguns *insights* surgidos após a análise do caso julgado pelo STF, bem assim pela importância do tema para o meio jurídico, além de estarmos diante de uma decisão que vai de encontro à doutrina e a conceitos tributários, mais preocupada com a arrecadação tributária em detrimento da aplicação de uma correta responsabilidade penal – fatores determinantes e presentes, especialmente, no voto vencedor do Relator Ministro Roberto Barroso -, se justifica o interesse no tema, a fim de refletir sobre os argumentos constantes do acórdão analisado.

A (consolidada) interpretação de que o crime de apropriação indébita tributária só poderia ser praticado pelo substituto tributário (aquele que retém o imposto devido nas operações anteriores ou nas seguintes, em nome do contribuinte real), agora, dá lugar a essa novel diretriz jurisprudencial, estendendo o tratamento jurídico-penal que tinha relação apenas com as hipóteses de responsabilidade tributária por substituição, mas jamais com o não recolhimento do ICMS próprio⁸.

Importante, já neste tópico, esclarecer que a própria jurisprudência do STF, quando do julgamento acerca da constitucionalidade do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, assentou que “as condutas tipificadas na Lei 8.137/1991 não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, consubstanciados em fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outros ardis”⁹.

Pretende-se também, propor soluções diferentes da tese firmada pelo STF e que sejam compatíveis com a interpretação da norma penal tributária, úteis para os operadores do direito e importante na minimização da insegurança jurídica daquelas pessoas físicas ou jurídicas que, a todo tempo, se relacionam com o Fisco.

A bem da verdade, os delitos tributários causam bastante controvérsia, pois há, para eles, como dito acima, tratamentos específicos, a exemplo da extinção da punibilidade, a

⁸ LEITE, Alaor; BORGES, Ademar. Parâmetros interpretativos para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio. **Jota**, 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/Penal-em-foco/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-proprio7122019#:~:text=Os%20par%C3%A2metros%20interpretativos%20que%20devem,prote%C3%A7%C3%A3o%20da%20norma%20do%20art.&text=2%C2%BA%2C%20II%2C%20da%20Lei%208.137%2F90%2C%20segundo%20a,n%C3%A3o%20recolhimento%20do%20ICMS%20pr%C3%B3prio>. Acesso em: 12 jan. 2021

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo em Recurso Extraordinário n.º 999425/SC**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, julgado em 02.03.2017.

qualquer tempo, pelo pagamento do débito fiscal, não aplicáveis para nenhum outro crime de natureza, por assim dizer, econômica/patrimonial¹⁰. Além disso, a sua natureza arrecadatória, admitida pela doutrina e jurisprudência, é um claro indício do desvirtuamento da função precípua do Direito Penal e que influencia decisões quando o tema é posto em julgamento.

De ordem prática, o novo posicionamento dos Tribunais, especialmente com a sua consolidação no STF, provocou uma enxurrada de notificações, por todo o país, pela Secretaria da Fazenda, contra os contribuintes com débitos de ICMS inscritos em dívida ativa (ainda que não tivessem sido objeto de ocultação/fraude, mas devidamente declarados), sem qualquer análise acerca de eventual fraude (tipicidade objetiva).

Ao contrário, o que se percebe é uma superficial análise de uma contumácia na conduta a sugerir o dolo de lesar o Fisco (apropriação), fator este que, não obstante deva ser observado por quem triangula o processo penal (para além da autoridade policial), merecia um olhar crítico de quem, com apenas um propósito (arrecadatório), ficou com a incumbência apenas de “ameaçar” o contribuinte a quitar seu débito se utilizando de um sistema jurídico-penal-tributário que jamais deveria ser uma “ponte” para auxiliar a arrecadação tributária, ante seus meios próprios e eficazes de cobrança de tributo.

Nas palavras de SCAFF e BECHARA,

seguramente a decisão judicial fundou-se em uma interpretação econômica, que é insuficiente para a identificação do tipo penal. Poder-se-ia até discutir sua adequação tributária, embora com poucos adeptos; porém é inegável a inadequação interpretativa penal na presente hipótese¹¹.

Segundo bem explica HAIDAR, “para uma boa parte do fisco, todos os contribuintes são sonegadores e, quase sempre, essa parte não admite presunção de inocência”¹². Assim, basta uma autuação ou uma mera notificação, por mais absurda que possa ser a acusação, para que contribuinte tenha que apresentar uma defesa, já tendo a partir daí, no mínimo, uma despesa que não seria necessária.

¹⁰ CAMARGO, Beatriz Corrêa; SILVEIRA Renato De Mello Jorge. Autodenúncia ao invés de pagamento do tributo como condição para extinção da punibilidade nos crimes tributários. análise a partir do bem jurídico protegido. **Jornal De Ciências Criminais**, São Paulo, vol. 1, n. 1, p. 7-22, jul.- dez. 2018.

¹¹ SCAFF, Fernando Facury; BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. O STJ e a criminalização da inadimplência tributária do ICMS próprio. **Revista do Advogado**, São Paulo, 2019. v. 39, n. 141, p. 94-101.

¹² HAIDAR, Raul. Não existe justiça se a apuração dos crimes Tributários é distorcida. **Revista Consultor Jurídico**, 2018. Disponível em: https://www.Revista_Consultor_Juridico.com.br/2018-fev-12/justica-tributaria-nao-existe-justica-apuracao-crimes-tributarios-distorcida. Acesso em: 21 out. 2021.

Com o estabelecimento de uma premissa de ordem principiológica, a qual fundamenta a atuação do Direito Penal perante o ordenamento jurídico-pátrio, é possível perceber a subversão e a flagrante desvirtuação da seara penal, notadamente dos crimes previstos na Lei nº. 8.137/90, que são, como no caso presente, indevidamente utilizados como uma fonte anômala de arrecadação tributária, mediante a proliferação de Representações Fiscais para fins penais e os consequentes processos criminais que, diga-se, não possuem a lesividade e a repulsa social que justifiquem a intervenção penal¹³.

Por tudo isso, portanto, se justifica a pesquisa do tema, tendo em vista a sua relevância para o debate no meio jurídico-acadêmico, diante da imprecisão da legislação que trata especificamente do crime de apropriação indébita tributária, somada à equivocada interpretação do STF quanto ao negacionismo do elemento subjetivo do injusto e da natureza do ICMS, que, na prática, mais pareceu uma construção de política tributária, despontando o seu caráter ideológico, quando se deveria ter base na neutralidade e na técnica.

IV – OBJETIVO

O objetivo (geral) é justamente analisar - criticamente - a decisão do STF, sob à ótica constitucional e da funcionalidade do Direito Penal, a fim de entender se há argumentos capazes de modificar o atual entendimento sobre a criminalização do mero não pagamento de ICMS em operação própria (distinta, repita-se, da operação como substituto tributário) e propor soluções modificativas.

Além disso, como objetivos específicos, pretende-se analisar dogmaticamente o crime de apropriação indébita tributária e verificar a correlação entre o Direito Tributário e o Direito Penal, buscando identificar se a funcionalidade do Direito Penal está distorcida no tocante aos delitos tributários.

Busca-se analisar, também, os institutos de Direito Penal Tributário, a exemplo da necessidade de exaurimento do processo fiscal administrativo como condição imprescindível

¹³ SOUZA, Leonardo Oliveira. A tipicidade Penal e a subversão dos crimes contra ordem tributária: indevida utilização da “ultima ratio” como instrumento para a cobrança de tributos. **Anais do II Congresso de Pesquisas em Ciências Criminais** Organizado por Jacqueline Sinhoretto e Silvio de Almeida. São Paulo: IBCCRIM, 2018, p. 171 a 197. Disponível em: <https://www.ibccrim.org.br/media/posts/arquivos/arquivo-09-04-2020-16-50-56-714871.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2021.

de procedibilidade da ação penal (Súmula 24 do STF), do pagamento e do parcelamento do tributo como formas de extinção de punibilidade, e da suspensão da pretensão punitiva nos crimes fiscais.

Objetiva-se observar, ainda, se o Direito Penal está sendo utilizado como uma espécie de apoio às políticas públicas de arrecadação, desvirtuando o propósito do Direito Penal, qual seja o de proteger bens jurídicos relevantes.

Visa-se a identificar quais os argumentos principais esposados no acórdão analisado, especialmente quanto à distinção acerca dos tipos de ICMS, verificando se foi feita a análise e a interpretação do tipo objetivo “descontado e cobrado”, haja vista a necessidade de se verificar se na relação fática posta no julgado houve quebra de confiança entre o consumidor e o comerciante, fundamental para definição do julgamento.

Busca-se contribuir, assim, ao final, com a atividade profissional no âmbito do Direito Penal Tributário, bem assim colaborar para o desenvolvimento e consolidação de um efetivo Estado Democrático de Direito em detrimento de uma politização da jurisdição, demonstrando que o Direito Penal, para além de ser a *ultima ratio*, não permite que problemas outros - administrativo, civil -, sejam tutelados por esse ramo do direito.

VI – METODOLOGIA

No tocante à metodologia, será feita uma análise do caso da criminalização do não recolhimento do ICMS (declarado) pelo STF, analisando e criticando os principais argumentos, os fundamentos determinantes, apresentando uma reflexão acerca da melhor interpretação penal-constitucional para o caso, sugerindo, ao final, eventual solução.

O estudo de caso, segundo YIN, se caracteriza pelo exaustivo estudo daqueles fatos que norteiam a investigação, fazendo com que se tenha um conhecimento detalhado da realidade pesquisada e de seus fenômenos¹⁴. É dizer: o estudo de caso se caracteriza por uma pesquisa que tem por objeto uma unidade que se analisa com profundidade.

¹⁴ YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001, p. 33.

Assim, buscar-se-á esclarecer uma decisão, o motivo pelo qual ela foi tomada, as razões pelas quais ela se deu e as escolhas presentes¹⁵.

Percebe-se que neste modelo podem surgir muitas mutáveis e, por isso, em termos de resultado, pretende-se ter base em várias fontes de evidências, como jurisprudência, legislação, doutrina e estudos sobre temas relacionados com o caso¹⁶.

O estudo de caso permite analisar os detalhes menos aparentes de um fenômeno jurídico e pode facilitar a compreensão mais complexa dos acontecimentos em torno dele¹⁷, que é justamente o que se pretende nesta dissertação, cuja análise do julgado permitirá compreender quais interesses, argumentos e premissas existem por trás da tese firmada pelo STF.

Segundo LAVILLE e DIONNE,

a vantagem mais marcante dessa estratégia de pesquisa repousa, é claro, na possibilidade de aprofundamento que oferece, pois os recursos se veem concentrados no caso visado, não estando o estudo submetido às restrições ligadas à comparação do caso com outros casos¹⁸.

Neste contexto, pretende-se compreender a decisão e viabilizar uma análise crítica da dogmática e da política criminal a partir das seguintes identidades:

1. Identificação	2. Fatos	3. Teses dos Recorrentes	4. Razões dos votos vencedores
5. Razões dos votos vencidos	6. Colisões argumentativas	7. Escolhas	

Como o método de investigação decorre da escolha do objeto, bem como das dúvidas que o autor pretende dirimir, e não da sua própria vontade, a escolha do ‘Estudo de Caso’ é a metodologia mais adequada, diante da reflexão do objeto estudado.

¹⁵ YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001, p. 31.

¹⁶ YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001, p. 33/34.

¹⁷ SIQUEIRA, Gustavo Silveira. **Pequeno Manual De Metodologia Da Pesquisa Jurídica Ou Roteiro De Pesquisa Para Estudantes De Direito**. Belo Horizonte: Instituto Pazes. 2020, p. 86.

¹⁸ LAVILLE, Christian e DIONNE, Jean. **A construção do saber: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas**. Belo Horizonte: UFMG, 1999, p. 156.

O estudo de caso será feito sob uma pesquisa técnica-dogmática, pois deverá ser proposto estudos detalhados, aprofundados e verticalizados sobre o tema, ante a sua relevância para melhor instrumentalizar a prática jurídica, especialmente para sugerir alterações legislativas e de jurisprudência, diante da demonstração de conflitos a partir das normas jurídicas estabelecidas¹⁹.

Busca-se, assim, neste trabalho, investigar uma situação que não pode ser compreendida a partir de métodos quantitativos, mas sim através de uma realidade complexa e subjetiva, perpassando por estudos principiológicos do Direito Penal e sua relação e presença com os votos dos Ministros do STF, além de estudo acerca da doutrina existente sobre o tema, a partir de uma revisão bibliográfica (análise dogmática).

Assim, este trabalho de dissertação se inicia com uma visão geral do caso julgado pelo STF - resumo do tema envolvido -, depois, antes de fazer uma crítica aos argumentos constantes da decisão, far-se-á uma breve análise de questões de Direito Tributário que são consideradas elementares à compreensão do (equivoco) decisório, para, na sequência, promover uma análise crítica (sob a ótica da metodologia de pesquisa adiante descrita) dos votos vencedores e divergentes, abrindo caminho para a análise e estudo da funcionalidade do Direito Penal (proteção de bens jurídicos relevantes) e a sua importância e propósito, além da análise da política criminal, a fim de compreender e/ou confirmar um condão meramente arrecadatório na decisão, e o porquê do STF ter aderido ao entendimento do STJ, causando uma, por assim dizer, insegurança jurisprudencial, ante a incerteza prática da aplicação da decisão aos casos concretos.

Utilizar-se-ão, além de jurisprudência, pesquisas bibliográficas em livros, artigos jurídicos, legislação nacional e legislação estrangeira sobre a temática.

¹⁹ ADEODATO, João Maurício. Bases para uma Metodologia da Pesquisa em Direito. **Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo Do Campo**, 4. ed., 2015. Disponível em: <https://revistas.Direitosbc.br/index.php/fdsbc/article/view/661>. Acesso em: 15 jan. 2020.

V – ESTRUTURA E CONTEÚDO

Inicialmente, se pretende desenvolver o objeto do caso julgado pelo STF, analisando a questão fática, a questão tributária no pano de fundo, a causa do surgimento da demanda provocada e os votos constantes do Acórdão.

Já no primeiro momento, se pretende avaliar, conforme metodologia definida, as razões que resultaram na tese firmada pelo STF a partir de três elementos principais: fatos, premissas e decisão.

Para isso, serão avaliados, nos subitens do primeiro capítulo, questões dogmáticas relacionadas primeiramente às questões tributárias, mas de maneira menos enfática, haja vista não terem sido tratadas como essenciais no julgado e, após, com mais profundidade, será feita uma análise sobre o tipo penal de apropriação indébita tributária, sobre os institutos do Direito Penal Tributário, bem assim acerca da funcionalidade do Direito Penal Tributário.

No tópico genuinamente dogmática, pretende-se abordar tipicidade objetiva e subjetiva, assim como tratar dos elementos normativos do tipo penal e, nesse aspecto, trazer questões relevantes de Direito Tributário.

Diante da disfuncionalidade do Direito Penal presente na decisão, será aprofundado o estudo acerca do bem jurídico “ordem tributária”, sob a perspectiva da funcionalidade do Direito Penal de CLAUS ROXIN²⁰, que, se autodenominando como defensor do conceito de bem jurídico, aduz que a função do Direito Penal consiste em garantir a seus cidadãos uma existência pacífica, livre e socialmente segura, sempre que estas metas não podem ser alcançadas por outras medidas político-sociais que afetem, em menor medida, a liberdade dos cidadãos.

Na sequência, na linha de que o julgamento do STF teve deliberadamente interferência nas políticas públicas de arrecadação, será realizada uma análise política criminal, no sentido de criticar o judiciário como órgão idealizador de políticas públicas próprias, quando deveria ser concretizador de políticas criminais previstas pelo legislador.

²⁰ ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**. Trad. André Luís Callegari, Nereu José Giacomolli. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

O caso concreto é, sem dúvidas, exemplo bastante claro das pretensões arrecadatórias a partir de uma “clandestina” cultura do medo, pois não há uma subsunção do tipo penal a uma conduta fraudulenta, com objetivos escusos, não permissivos pela legislação (redução ou sonegação de tributo), mas sim, e ao contrário, uma conduta pautada na boa-fé, com confissão de valores (declarados) a serem quitados com o Fisco, o qual deve apurar o porquê do não pagamento e buscar os meios de reaver tais valores²¹.

Por fim, serão elencadas soluções que podem (ou não) ser encontradas para dirimir esta relevante questão, a exemplo da reforma do texto da lei, para que estabeleça concretamente qual o tipo de ICMS passível de ser considerado apropriado pelo contribuinte.

Ressalte-se que, diante da complexidade de alguns temas, especialmente aqueles atrelados à principiologia do Direito Penal, esta dissertação buscará obter relevantes respostas (dogmáticas e/ou principiológicas), perpassando por questões relacionadas ao Direito Tributário, à Expansão do Direito Penal, ao Direito penal Simbólico, ao Princípio da Intervenção Mínima, os quais serão úteis para a formação da sua conclusão.

1. CAPÍTULO I - PRÉVIA ANÁLISE DE DIREITO TRIBUTÁRIO PARA COMPREENSÃO DOS ELEMENTOS NORMATIVOS DO TIPO PENAL DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TIBUTÁRIA – “DESCONTADO” E “COBRADO”.

1.1. NOTAS PRELIMINARES ACERCA DOS FATOS QUE DERAM ORIGEM AO RHC 163.334/SC JULGADO PELO STF.

Antes de tratar das questões tributárias, que se perceberá, são vitais à compreensão do problema e identificação de uma solução diversa da tese proposta pela maioria do Supremo Tribunal Federal para o caso, mister discorrer, sucintamente, a fim de orientar o leitor, sobre o caso que será analisado.

O Poder Judiciário brasileiro é tido como uma espécie de esperança da ação política, diante do seu caráter imparcial que o confere ao poder de exigir do Estado as promessas

²¹ TORRES, Heleno Taveira. **Parecer jurídico**, “*pro bono*”, sobre os limites constitucionais e legais para a tipificação do crime de “apropriação indébita”, previsto no inciso II do art. 2º, da Lei nº 8.137/1990, no caso de tributo (ICMS) declarado e não pago. Disponível em: https://static.poder360.com.br/2019/02/PARECER-FIESP-Apropriacao-Indebita-e-ICMS2019_vf.pdf. Acesso em: 19 jun. 2020.

constitucionais. Assim, vem se tornando cada vez mais corriqueiro o julgamento de *hard cases* pelos tribunais superiores, como é o caso do RHC 163.334-SC.

O Recurso em Habeas Corpus n.º 163.334²², que será analisado nesta dissertação, foi julgado e improvido em 18 de dezembro de 2019 pelo Supremo Tribunal Federal, por maioria, nos termos do voto do Relator Ministro Roberto Barroso, acompanhado pelos Ministros Rosa Weber, Edson Fachin, Luiz Fux, Dias Toffoli, Alexandre de Moraes, Celso de Mello e Cármen Lúcia, vencidos os Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio. Assim, por maioria, fixou-se a seguinte tese: “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”²³.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal se debruçou, pode-se dizer, num dos casos mais importantes julgados pela Suprema Corte em 2019, especialmente pela sensibilidade do tema, decidindo sobre a criminalização do mero “não recolhimento” do ICMS (declarado) em operação própria, diferente do ICMS em substituição tributária.

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, julgado em: 18 dez. 2019.

EMENTA: Direito Penal. Recurso em Habeas Corpus. Não recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço. Tipicidade. 1. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo Penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. 2. Em primeiro lugar, uma interpretação semântica e sistemática da regra Penal indica a adequação típica da conduta, pois a Lei não faz diferenciação entre as espécies de sujeitos passivos Tributários, exigindo apenas a cobrança do valor do tributo seguida da falta de seu recolhimento aos cofres públicos. 3. Em segundo lugar, uma interpretação histórica, a partir dos trabalhos legislativos, demonstra a intenção do Congresso Nacional de tipificar a conduta. De igual modo, do ponto de vista do Direito comparado, constata-se não se tratar de excentricidade brasileira, pois se encontram tipos penais assemelhados em países como Itália, Portugal e EUA. 4. Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta às consequências da decisão conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta. Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais sonogado do País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência. Por outro lado, é virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito. 5. Impõe-se, porém, uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro *modus operandi* do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades. 6. A caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc. 7. Recurso desprovido. 8. Fixação da seguinte tese: O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo Penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

²³ BRASIL. **Lei nº 8137, de 27 de dezembro de 1990**. 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;

Antes do STF se debruçar sobre o tema, o STJ já havia analisado a questão da criminalização do ICMS declarado e não pago em operação própria. Havia, inclusive, divergência entre as suas 5ª e a 6ª Turmas, sendo que aquela considerava que o ato configurava crime, enquanto esta entendia que não.

Ante esta divergência, a matéria chegou à 3ª Seção da Corte Superior em agosto de 2018, a qual julgou o Habeas Corpus n.º 399.109²⁴ (HC), de relatoria do Ministro Rogério Schietti Cruz, e, por maioria, decidiu ser crime, tipificado no art. 2º, II da Lei n.º. 8.137/90, o mero não pagamento ao Fisco do ICMS (declarado) percebido em operação própria, no regime de apuração normal, sob a alegação de que o tipo penal dispensaria a clandestinidade (fraude) na conduta do contribuinte, além de outros argumentos de política pública e criminal - a exemplo da necessidade de se utilizar do Direito Penal para coibir o não recolhimento de impostos, além de aumentar a arrecadação, consoante a ementa do acórdão:

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 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

²⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus n.º 399.109/SC**. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Brasília, julgado em: 22 ago. 2018.

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.

Insatisfeitos com o acórdão do STJ, os Pacientes do referido HC recorreram ao STF, tendo o Ministro Roberto Barroso, relator, votado pela criminalização da conduta e acompanhado pela maioria dos Ministros da Suprema Corte, e o Ministro Gilmar Mendes, aberto divergência e acompanhado pela minoria.

Os Ministros Alexandre de Moraes, Edson Fachin, Rosa Weber, Luís Fux, Carmen Lúcia e Dias Toffoli acompanharam o relator, argumentando, a partir de uma análise de política pública arrecadatória, que a tributação é indispensável para que o Estado atinja seus fins e que a sonegação é altamente danosa para atingir esse fim.

É possível identificar nos votos dos Ministros que acompanharam o voto do relator Ministro Roberto Barroso a ideia de que o tipo penal não restringe sua incidência a determinadas espécies de sujeitos passivos, abrangendo tanto a figura do contribuinte como a do responsável (art. 121, da Lei nº 5172/66 – Código Tributário Nacional²⁵), na linha de que o elemento normativo do tipo “cobrado” passa a ter uma interpretação penal, distinta do conceito previsto pela norma e pela doutrina tributária.

Outro argumento dos Ministros foi de que a ausência de recolhimento do ICMS não denota simples inadimplemento fiscal, mas sim disposição de recursos de terceiros, aproximando-se de apropriação tributária, além de que a tipificação não exigiria a ocorrência de fraude para a ocorrência do crime

Noutra linha, e de forma que a priori parece ser mais adequada, foi o voto divergente do Ministro Gilmar Mendes, que foi acompanhado pelos Ministros Ricardo Lewandowski e Marco

²⁵ BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou Penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de Lei.

Aurélio, os quais trataram o tema sob uma vertente penal constitucional, registrando que a Constituição Federal veda a prisão civil por dívida, salvo no caso do depositário infiel, além de terem enfrentado a matéria tributária de fundo, qual seja a real diferença dos ICMS próprio e por substituição tributária, fundamental, diga-se, à solução do caso.

Pode-se afirmar, então, que o STF, enfrentando a questão no RHC 163.334, confirmou o julgado do STJ, porém, acrescentando que o crime somente se aperfeiçoaria se houvesse a elementar “de forma contumaz”, sendo certo que o conceito jurídico de contumácia ainda requer construção mais sólida na jurisprudência e na doutrina, sendo o tema objeto de discussão legislativa.

A tese firmada, assim, por um lado, sossega a divergência jurisprudencial que existia e, por outro, inquieta os operadores do direito que, a bem da verdade, estão diante de um julgado cujo reflexo prático é incerto pela construção de uma tese que incrementa, para não dizer inventa, em termos de tipicidade penal, seja ela objetiva ou subjetiva.

Apesar de o Ministro Luiz Fux ter alertado acerca de ponto importante quanto ao dolo, quando afirma que “a criminalização do ICMS declarado e não pago não pode ser aplicada de modo genérico”, além de que “é preciso cautela, devendo ser considerado crime apenas os casos em que houver intenção de fraudar”²⁶, trata de modo bastante genérico, causando uma insegurança no que concerne ao sentido e alcance da norma penal.

Ora, será necessário olhar para o futuro e dar mais passos, ao menos para se tentar traduzir juridicamente²⁷ esses problemas constantes da decisão em algo mais sólido e objetivo, a partir de argumentos de ordem tributária e penal, cuja esperança é retroagir e evitar a criminalização do mero inadimplemento fiscal.

A conduta prevista no art. 2º, II, da Lei nº. 8.137/90 aplica-se ao não recolhimento de impostos indiretos de responsabilidade do contribuinte. Porém, como dissemos anteriormente,

²⁶ FUX, Luiz. Criminalização não pagamento ICMS exige dolo explica Fux. **Revista Consultor Jurídico**, 2019. Disponível em: https://www.Revista_Consultor_Juridico.com.br/2019-dez-14/criminalizacao-nao-pagamento-icms-exige-dolo-explica-fux. Acesso em: 14 dez. 2020.

²⁷ LEITE, Alaor; BORGES, Ademar. Parâmetros interpretativos para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio. Jota, 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/Penal-em-foco/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-proprio7122019#:~:text=Os%20par%C3%A2metros%20interpretativos%20que%20devem,prote%C3%A7%C3%A3o%20da%20norma%20do%20art.&text=2%C2%BA%2C%20II%2C%20da%20Lei%208.137%2F90%2C%20segundo%20a,n%C3%A3o%20recolhimento%20do%20ICMS%20pr%C3%B3prio>. Acesso em: 12 jan. 2021.

do enunciado, surgem novos questionamentos sobre sujeição passiva do crime, o tipo de dolo requerido, a existência de excludentes de ilicitudes e a elementar contumácia. Além disso, se a conduta não se adequar às exigências do tipo penal, então se estará diante de mero inadimplemento de tributos, conforme Súmula 430 do STJ²⁸. Com efeito, o questionamento mais importante é diferenciar o mero inadimplemento – equivocadamente interpretado como crime pelo STF - da apropriação indébita tributária.

Focando nas duas teses conflitantes, analisar-se-á com mais profundidade, e criticamente, conforme linha metodológica explicitada, os votos dos Ministros que participaram do julgamento do RHC, dando ênfase aos votos do Relator Ministro Roberto Barroso e do Ministro Gilmar Mendes (abriu divergência), mas antes, de forma breve, serão apresentados alguns conceitos de Direito Tributário que são essenciais à compreensão do julgamento numa vertente tributária-penal, e não o contrário (penal-tributário) - aderido conforme decisão firmada.

Pois, examinando a decisão, a interpretação dos elementos normativos dos respectivos tipos penais deverá logicamente ser buscada no âmbito do Direito Tributário. Assim, o tipo penal do art. 2º, inciso II, do mencionado diploma legal não pode ser lido sem o necessário conhecimento da referida matéria²⁹.

1.2. TERMOS DESCONTADO E COBRADO PRESENTES NO ART. 2º, INCISO II, DA LEI Nº 8.137/1990: ANÁLISE DO ICMS À LUZ DO DIREITO TRIBUTÁRIO.

Antes de iniciar a crítica aos argumentos vencedores e vencidos, fundamental destrinchar questões de direito tributário, para que a análise dos votos possa ser mais bem compreendida. Muito embora não se tenha a pretensão de aprofundar questões de Direito Tributário, os subtópicos seguintes servem para demonstrar que os argumentos vencedores para firmar tese do RHC 163.334/SC estão, para além das questões de política criminal e dogmática penal, equivocados sob o viés tributário.

²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n.º 430**. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

²⁹ SCAFF, Fernando Facury; BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. O STJ e a criminalização da inadimplência tributária do ICMS próprio. **Revista do Advogado**, 2019, São Paulo, v. 39, n. 141, p. 94-101.

Fundamental, para compreensão do caso em análise, distinguir os tipos de ICMS que compõem os elementos normativos do tipo penal do art. 2º, II da Lei n.º 8.137/90, quando estabelece os termos “cobrado ou descontado”, nada obstante não se pretenda aprofundar a questão tributária relacionada ao tema.

O crime de apropriação indébita tributária está assim descrito: “Lei n.º 8137/90. 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*.”

Compõe o crime e apropriação indébita tributária o termo “valor de tributo”, que nada mais é do que o valor que não foi recolhido nem recebido pelo Fisco, mas que, em determinado momento da operação empresária do contribuinte, foi descontada ou cobrada de outrem.

Há duas formas de cobrança dos tributos - as formas direta e indireta. A primeira não comporta qualquer tipo de repasse, é dizer: o sujeito passivo da obrigação tributária é o mesmo que sofre o impacto econômico-financeiro que lhe é cobrado; já a segunda forma – indireta -, ocorre quando há uma permissão de repassar a outrem a obrigação legal de sujeito passivo – que acontece justamente com o ICMS³⁰.

Na Lei Complementar 87/1996³¹ – que trata do imposto estadual – há previsão desse “repasse” a outrem da obrigação de sujeito passivo. Dessa forma, o consumidor, quando paga pela mercadoria, recebe esta condição da tributação indireta, que está embutida no preço pago ao comerciante. O que se pode extrair é que no caso dos tributos indiretos, quando são embutidos no valor final (preço) repassado ao consumidor o valor do ICMS, passa a existir, nesta relação, o contribuinte de direito (responsável legal pelo pagamento do tributo) e contribuinte de fato (quem arca economicamente com o valor do tributo), caso de substituto tributário, diferente do caso do ICMS próprio, ou seja: quando o contribuinte jamais será o consumidor em substituição.

O assunto penal-tributário, talvez, pudesse ser resolvido apenas com a hipótese de que ninguém pode ser acusado de crime que praticou contra si mesmo. Ora, como é possível

³⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2017, p. 120.

³¹ BRASIL. **Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir)**. Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto Tributário.

cometer crime se apropriando de algo que lhe pertence? Não há como, pois o crime de apropriação sugere que se aproprie de algo que pertence a outrem e, portanto, é caso de crime impossível.

Bom, o consumidor não detém a condição de contribuinte de direito em nenhuma obrigação, seja ela principal, seja acessória. Vender a mercadoria e pagar o preço por ela fixado é o início, meio e fim da relação contribuinte-consumidor, cabendo, se for o caso, o ramo do direito civil (consumidor) tratar eventuais ilegalidades cometidas, a exemplo de fraudes, vícios de produtos, dentre outros.

É numa relação direta entre comerciante e Estado que o valor do ICMS é devido, sendo que aquele não representa mero meio de cobrança ou repasse de imposto, mesmo porque, como já antes explicado, não existe qualquer imposto a ser pago pelo consumidor.

Não se pode pensar que o consumidor seja contribuinte na seara tributária, no entanto, se queira atribuir a ele este papel com fins penais.

MARTINS e SANTIAGO aduzem que “o não pagamento de ‘valor de tributo’ (e não simplesmente de ‘tributo’) descontado ou cobrado estenderia o seu alcance à mera transferência do respectivo ônus econômico, alcançando o ICMS próprio”³². Segundo ele, esta questão torna-se perigosa quando levada a cabo pelas autoridades, pois estar-se-ia autorizando a criminalização do não pagamento de vários outros tributos que incidem sobre empresas e que, de alguma forma, repercutem esses encargos em seus produtos.

O Ministro Rogério Schietti Cruz, relator do HC 399.109-SC, cuja decisão deu ensejo ao RHC que aqui se analisa, tratou de dizer que os termos “descontado” e “cobrado” merecem interpretação conforme, na medida da percepção do caso pelo julgador, extraindo os valores nela contidos. Segundo ele, a linguagem do direito “possibilita a existência de termos imprecisos, impróprios ou mesmo equivocados, resultantes, decerto, da formação heterogênea das Casas Legislativas”.

Já a Ministra Maria Thereza de Assis Moura, no bojo de seu voto, afirmou que

³² MARTINS, Ives Gandra da Silva; SANTIAGO, Igor Mauler. A ameaça da prisão por dívida tributária. **Fecomércio**. Disponível em: <https://www.fecomercio.com.br/noticia/a-ameaca-daprisao-por-divida-tributaria-por-ives-gandra-martins/>. Acesso em: 20 jan. 2020.

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’.

Já nos autos RHC 163.334, percebe-se idêntica percepção dos Ministros Roberto Barroso, na linha do Ministro Rogério Schietti, e do Ministro Gilmar Mendes, na linha da Ministra Maria Thereza. E, na interpretação vencedora, os termos “descontado” e “cobrado” foram enviados penalmente, diferentemente da ótica adequada, qual seja a do Direito Tributário.

Conforme bem explica BOTTINI e SANTIAGO, não há razão a justificar a atecnia da interpretação pelo STJ e, depois, pelo STF, pois

se o tributo é descontado ou cobrado por um particular, é porque ele é devido por outro. Isso acontece em todos os casos de retenção pela fonte pagadora (tributo descontado) e na substituição tributária para a frente (tributo cobrado de uma empresa por outra)³³.

MACHADO afirma que só se pode considerar como tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação, aquele cujo desconto ou cobrança decorre de disposição legal expressa. Diferente daquele que, por circunstâncias meramente econômicas, embute-se no preço dos bens ou serviços³⁴.

Para BERGAMINI, o termo “cobrado não expressa o sentido de recolhido ou pago pelo contribuinte fornecedor, mas sim o significado de que houve incidência do imposto nas operações efetuadas”³⁵. Essa incidência deve ser analisada caso a caso e não em relação à apuração mensal do imposto. Dessa forma, quando se diz “imposto cobrado” aduz-se que ele é “devido” na operação, calculado e adicionado ao valor total da operação.

A fala do Ministro Roberto Barroso é clara:

O debate nos presentes autos, porém, não se refere ao valor de tributo descontado, mas ao valor cobrado e não recolhido aos cofres públicos. Cobrado significa, literalmente e no contexto do tipo penal, recebido ou

³³ BOTTINI, Pierpaolo Cruz. SANTIAGO; Igor Mauler. Prisão por dívida de ICMS viola a Constituição, a Lei e a jurisprudência. *Revista Consultor Jurídico*, 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-dez12/consultor-tributario-prisao-divida-icms-viola-constituicao>. Acesso em: 15 dez. 2020

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 406.

³⁵ BERGAMINI, Adolpho. *Coleção Curso de Tributos Indiretos*. V. 1 ICMS, 1ª ed. São Paulo: Editora FISCOSoft, 2012, p. 352.

arrecadado. Diferentemente do tributo descontado, aqui o sujeito passivo cobra o valor do tributo conjuntamente com o preço. A previsão visa a abarcar os tributos indiretos, cuja incidência acarretará o aumento do valor do produto a ser suportado pelo contribuinte de fato. Encontra-se a expressão tributo cobrado também, por exemplo, na norma que exclui da base de cálculo do imposto de renda calculado pelo lucro real os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

Este pressuposto do qual parte o Ministro Roberto Barroso é absolutamente equivocado, pois o cerne dos termos “descontado” e “cobrado” deve ser buscado em seus significados extraídos da dogmática do Direito Tributário e não no sentido amplo do vernáculo³⁶.

Como aponta SILVA,

diferentemente do que sucede no Direito Penal genérico, o Direito Penal Tributário não forma suas figuras criminais *ex se*, isto é, retirando-as do mundo fenomênico, para convertê-las em fatispécie penais, que descrevem uma conduta natural, com o adinículo da sanção penal³⁷.

Seguindo esta lógica, TAVARES aduz que

as figuras típicas delituosas do Direito Penal Tributário, a rigor do inafastável regime jurídico que lhe é peculiar, representam típicas normas penais em branco, isto é, afiguram-se como normais penais dotadas de sanção, mas cujos elementos integrantes do tipo, inexoravelmente, são definidos e hauridos em outros ramos do Direito, *in casu*, sacados sistematicamente do Direito Tributário³⁸.

Assim, numa interpretação tributária -como deveria, portanto, ter sido feito no julgamento do RHC pelo STF -, o termo “descontado”, à luz do Direito Tributário, é aquele diminuído do montante total a ser pago a título de remuneração, por exemplo, quando tratamos do IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte). Neste caso, desconta-se diretamente pela fonte pagadora, inclusive por determinação legal, o tributo que deve ser repassado a quem de direito. Referida retenção deve garantir a plena satisfação do crédito tributário que surgiu da relação entre sujeito ativo e contribuinte tributário.

³⁶ SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. **Consulta Jurídica**. Consulta a *amici curiae* nos autos do RHC 163334 em trâmite perante o Supremo Tribunal Federal. São Paulo, 2019, p. 13.

³⁷ SILVA, Juary C. **Elementos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 1998, p. 100.

³⁸ TAVARES, Alexandre Macedo. ICMS declarado e não pago e a atipicidade Penal da conduta. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 242, p. 7-20, nov. 2015. Disponível em: http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=125925. Acesso em: 23 fev. 2021.

Assim, se o tributo é descontado ou cobrado por um particular, em se tratando de tributos indiretos, é porque ele é devido por outro. Isso acontece em todos os casos de retenção pela fonte pagadora (tributo descontado) e na substituição tributária para a frente (tributo cobrado de uma empresa por outra). No caso apreciado pelo RHC no Supremo - ICMS próprio -, não funciona da mesma maneira, tendo em vista que o consumidor final não tem nenhuma relação jurídica que aquela relacionada aos seu direito de consumidor perante aquele que lhe vende a mercadoria. No âmbito tributário, como se observa, há uma nítida diferença entre ICMS próprio e ICMS por substituição, que é o detalhe que escapou ao STJ na apreciação do caso.

O ICMS próprio encontra supedâneo no art. 155³⁹ da CF, e é regulado nacionalmente pela LC 87/96. O aspecto material de sua incidência é a circulação de mercadorias, além de certos serviços específicos, cabendo a cada Estado legislar acerca de sua cobrança.

O ICMS próprio, como veremos, é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado, consoante art. 19, LC 87/96⁴⁰. E neste ponto, importante frisar que nem todas as operações com ICMS próprio, destacado nas notas fiscais, representam dívidas fiscais, pois esta não surge com uma única operação comercial, mas ao final do período de apuração do tributo, fruto de uma sucessão de operações comerciais⁴¹.

SCAFF e BECHARA trazem um exemplo que facilita a compreensão deste aspecto:

nos meses de outubro e novembro é usual que os comerciantes comprem mais mercadorias do que vendam, pois visam a reforçar seus estoques para as vendas natalinas. Logo, adquirindo mais do que vendem, acumulam créditos e não há ICMS próprio a pagar nesses meses. Assim, mesmo que nas notas fiscais de compra venha destacado o ICMS, é comum ocorrer de nada ser devido ao final desses dois meses - o que é revertido em dezembro. Exatamente por isso não se pode depreender *ipso facto* a existência de dívidas fiscais após cada operação comercial⁴².

³⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. 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;

⁴⁰ BRASIL. **Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996**. Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

⁴¹ SCAFF, Fernando Facury; BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. O STJ e a criminalização da inadimplência tributária do ICMS próprio. **Revista do Advogado**, São Paulo, v. 39, n. 141, p. 94-101, 2019.

⁴² SCAFF, Fernando Facury; BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. O STJ e a criminalização da inadimplência tributária do ICMS próprio. **Revista do Advogado**, São Paulo, v. 39, n. 141, p. 94-101, 2019.

O que se quis mostrar com o exemplo acima foi que apesar de o sujeito passivo ser o contribuinte, estando o ICMS próprio embutido no preço da mercadoria, aquele montante não pertence ao Fisco estadual. Exatamente por isso não se pode afirmar que houve apropriação indébita, tendo em vista que o comerciante não está se apropriando de coisa alheia (do fisco), mas de algo que tem o potencial de ser, no futuro, do Fisco, mas que só será possível confirmar após a apuração nos livros fiscais, decorrentes dos créditos e débitos do ICMS próprio estabelecido.

Assim, diante da análise do que seria “descontado” ou “cobrado”, pode-se concluir que na operação de ICMS próprio não há desconto ou cobrança para se recolher aos cofres públicos.

Bom reforçar que a situação é distinta no ICMS cobrado pelo regime de substituição tributária - ICMS-ST. Trata-se do mesmo tributo, modificando somente o regime de cobrança. Possui supedâneo constitucional no art. 150, § 7º⁴³ e é também regulado nacionalmente pela Lei Complementar 87/96.

Estes ordenamentos jurídicos preveem uma espécie de cobrança antecipada do ICMS em algum momento de sua cadeia econômica, como substituição da incidência das etapas posteriores, cujo objetivo é descomplicar a arrecadação tributária.

Mais uma vez, SCAFF e BECHARA trazem um exemplo para ilustrar essa modalidade tributária:

(...) no setor de combustíveis. O ICMS é devido no momento em que se adquire combustível em um posto de gasolina, afinal, o adquirente do combustível é o sujeito passivo da operação comercial. Contudo, é mais difícil fiscalizar milhares de postos de gasolina espalhados ao longo do território nacional do que concentrar a fiscalização nas poucas refinarias existentes. Assim, modifica-se a regra de tributação, antecipando-se a cobrança do tributo que seria devida ao final de uma cadeia econômica, para o ponto inicial, isto é, no ‘produtor’, no caso, a refinaria. Toda a operação de débitos e créditos é descartada, através do regime de substituição tributária, para antecipar a cobrança⁴⁴.

⁴³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 150, §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.

⁴⁴ SCAFF, Fernando Facury; BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. O STJ e a criminalização da inadimplência tributária do ICMS próprio. **Revista do Advogado**, São Paulo, v. 39, n. 141, p. 94-101, 2019.

Com efeito, o agente econômico que antecipa a arrecadação do ICMS tem em suas mãos valores que são (devidos) do Fisco, pois inexistem, neste caso, a sistemática de créditos e débitos, usual no regime de apuração normal. Dessa forma, seria possível haver a apropriação indébita tributária no caso de inadimplência daquele ICMS-ST, pois haveria tributo descontado ou cobrado que deveria recolher aos cofres públicos.

1.3. ANÁLISE DO SISTEMA DO ICMS (CRÉDITO E DÉBITO). PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO.

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS –, de acordo com o art. 155, II⁴⁵, da Constituição Federal, é um imposto estadual e, segundo o § 2º, I, do mesmo artigo, é não cumulativo, o que significa dizer que o contribuinte deve compensá-lo a cada operação de circulação de mercadorias e/ou serviços por ele realizados⁴⁶.

Diante desse status constitucional, a não cumulatividade não pode sofrer alterações que prejudiquem sua abrangência, isto é, segundo CARRAZA,

O ICMS deve necessariamente sujeitar-se ao princípio da não cumulatividade, que, tendo sido considerado, pela Constituição, um dos traços característicos deste tributo, não pode ter seu alcance nem diminuído nem, muito menos, anulado por normas infraconstitucionais⁴⁷.

A partir das notas fiscais é feita a compensação do tributo já pago, contendo em destaque o valor já apurado anteriormente. Conforme bem explica PAULSEN, “o contribuinte deve compensar o tributo pago na entrada da mercadoria com o valor devido por ocasião da saída, incidindo a tributação somente sobre o valor adicional ao preço”⁴⁸. Isto é o que caracteriza a cumulatividade do tributo, posto que quem faz parte da cadeia já sabe exatamente o *quantum* a

⁴⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. 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;

⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 372.

⁴⁷ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso De Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 381.

⁴⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 289.

pagar em cada fase da circulação das mercadorias/serviços, bem assim o que deve recolher por cada operação própria.

O ICMS destacado na nota fiscal presta-se apenas para fins informativos, como diz o art. 13, § 1º, I da Lei Complementar 87/1996, ao tempo que se calcula o imposto pela compensação com os créditos apurados, conforme a não cumulatividade. E nunca como mero somatório das notas fiscais emitidas.

Até porque existe o cálculo por dentro do ICMS, podendo haver descontos, inadimplência, parcelamentos do preço, não pagamento total e outros. Portanto, os consumidores de mercadorias não entregam parcela certa do tributo devido a ser repassada ao erário sob a forma de dívida certa, descontada ou cobrada.

Sintetizando, a técnica de tributação da não cumulatividade é representada pelo sistema de créditos tributários, formado pelo saldo de impostos pagos anteriormente, podendo ser negativo ou positivo. Segundo BERGAMINI, na nota fiscal, consta o destaque daquilo que se refere ao imposto, em cada operação, servindo como crédito ao adquirente para descontar o imposto devido por si na revenda da mercadoria ou em qualquer outra atividade tributável por ICMS⁴⁹.

Para ele, se não se respeitasse o princípio da não cumulatividade, incidiria imposto sobre imposto, o que se poderia denominar, conforme presente na doutrina tributária, de “efeito cascata” nas relações jurídicas entre os comerciantes. Então, a cumulatividade seria prejudicial à cadeia mercantil, pois o preço final seria “inflado” artificialmente pela incidência recorrente dos ICMS anteriores na base de cálculo dos sucessores. Ora, o regime não cumulativo tem como propósito inviabilizar esse efeito cascata do ICMS incidente sobre cada uma das etapas mercantis de uma determinada cadeia.

Quando da apuração do imposto, no fim do mês, o contribuinte apura o valor a ser recolhido sobre suas operações, ocasião em que ele informa na Guia de Informação e Apuração do ICMS, devendo fazer as análises do crédito/débito escriturados em seus livros fiscais. Tais operações ocorrem quando há saldo (a receber ou a pagar) resultante de operações já realizadas na cadeia durante aquele período.

⁴⁹ BERGAMINI, Adolpho. **Coleção Curso de Tributos Indiretos**. V. 1 ICMS, 1ª ed. São Paulo: Editora FISCOsoft, 2012, p. 352.

Justamente tendo em vista o princípio da não cumulatividade, o contribuinte pode dispor dos créditos que acumula nas operações de ICMS. Quando ele lança o tributo, declarando os valores de cada operação, possibilita se obter créditos ou não.

Importante detalhar que o pagamento do ICMS é habitualmente feito de duas formas: uma parte por meios dos créditos obtidos contra o Fisco e outra parte em valores a recolher pela empresa do contribuinte. Contudo, pode acontecer de o contribuinte quitar os impostos apenas com os créditos, o que ocorre quando eles equivalem ou excedem os débitos nascidos no mesmo período de apuração, bem como pode pagar só em moeda, quando não há créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações anteriores⁵⁰.

A CF, por meio de seu sistema de créditos, impede que a Administração Pública possa dispor como queira de tal processo. O constituinte teve a preocupação de proporcionar a compensação entre créditos e débitos nas operações de ICMS para que a carga tributária não sofresse anomalias que pesassem, no fim das contas, no bolso de quem suporta economicamente as operações.

Segundo afirma CARRAZZA, “o princípio da não cumulatividade outorga ao contribuinte o direito público subjetivo de pagar, à guisa de ICMS, apenas a diferença apurada, no encerramento do período, entre seus créditos e débitos”⁵¹.

Ainda sobre a temática, PAULSEN, em síntese, diz que o sistema da não cumulatividade do ICMS é um mecanismo que tem como propósito evitar a tributação em cascata, com a incidência repetida do mesmo tributo. E para evitar isto, a Constituição optou pela não cumulatividade baseada num sistema de creditamentos⁵².

Então, a partir do momento que o contribuinte adquire mercadorias para revenda, ele se credita do ICMS que onerou a compra, sendo que poderá deduzir tais valores do ICMS que terá de pagar nas operações posteriores em que ele próprio promover a venda de mercadorias⁵³.

⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso De Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed, São Paulo: Malheiros, 2011, p. 410.

⁵¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso De Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed, São Paulo: Malheiros, 2011, p. 413.

⁵² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 376.

⁵³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 376.

Com efeito, o fator marcante da não cumulatividade do ICMS é justamente o de permitir que as operações sejam compensadas via créditos, no intento de não se onerar o sistema mais do que se deve, o que acarretaria numa sobrecarga econômica para o consumidor final.

A decisão do STF, como veremos, não tem o condão de fundamentar uma transformação do ICMS próprio em um imposto por retenção ou na modalidade de responsabilidade tributária de um tributo devido pelo adquirente – que seria o consumidor/contribuinte de fato, pois não há um desconto (retenção = descontado) decorrente da repercussão jurídica do tributo na relação jurídica tributária de responsabilidade, mas há, sim, um destaque com o fito de controlar a mecânica da não-cumulatividade que, por sua vez, possui efeito econômico relevante para a base de cálculo do PIS/COFINS, pois tomam como manifestação de capacidade contributiva a receita (e não o valor do tributo). Esta é a razão pela qual o art. 2º, II, da Lei nº. 8.137/1990 trouxe os elementos “descontado ou cobrado” e não “destacado”.⁵⁴

1.4. DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO E O PAPEL DOS CONTRIBUINTES DE DIREITO E DE FATO.

Importante tratar brevemente sobre a substituição tributária - que por sua relevância, está presente no texto constitucional, conforme o seu art. 150, §7º - instituto que se faz presente no ICMS, capaz de auxiliar na compreensão em relação ao elemento “cobrado”, equivocadamente interpretado como sendo o valor agregado ao preço final do produto destinado ao consumidor.

Este instituto altera a figura de quem efetivamente recolhe o tributo na cadeia, nos limites da lei, conforme dispõe o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 128⁵⁵.

É permissivo, pela leitura do CTN, que o contribuinte não recolha o tributo, atribuindo tal responsabilidade a outrem, que estaria ainda assim vinculado ao fato gerador da obrigação.

⁵⁴ ESTELLITA, Heloisa; DE PAULA JUNIOR, Aldo. O STF e o RHC 163.334: uma proposta de punição da mera inadimplência tributária? *Jota*, 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/Penal-em-foco/o-stf-e-o-rhc-163-334-uma-proposta-de-punicao-da-mera-inadimplencia-tributaria-10122019>. Acesso em: 20 dez. 2020.

⁵⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. 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.

Qualquer um pode ser esta terceira pessoa (um doador, um transportador, um depositário, quem a lei designar), é dizer: a responsabilidade por substituição ocorre quando, por lei, recai sobre uma pessoa alheia à relação tributária originária o dever de pagar o tributo desta.

O sistema de substituição tributária tem por objetivo facilitar a fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, em determinada cadeia de circulação de mercadorias.

Segundo BERGAMINI a “substituição tributária pode ser definida como a imputação da responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido a terceiro que, embora não tenha praticado o fato gerador, a ele está indiretamente vinculado”⁵⁶.

Aqueles que são responsáveis pelo recolhimento antecipado do imposto são os substitutos tributários, enquanto os que estão na outra ponta, é dizer, os que têm seu imposto recolhido de forma antecipada, são os substituídos.

PAULSEN, mais uma vez é feliz quando afirma que na substituição tributária

o legislador afasta, por completo, o verdadeiro contribuinte (comerciante), que realiza o fato imponible, prevendo a lei – desde logo – o encargo da obrigação a uma outra pessoa – substituta (industrial) –, que fica compelida a pagar a dívida própria⁵⁷.

Os substituídos tributários terão seu ICMS recolhido pelo substituto por força de lei, ainda que não pratiquem o fato gerador. Isso reflete regra básica da tributação: só se onera quem praticou o fato típico. Para CARRAZZA, “ninguém pode ser compelido pela lei a pagar tributo sem que tenha participado, de algum modo, da realização do fato imponible”⁵⁸.

Importante observar que há duas formas⁵⁹ de substituição tributária. A primeira denominada “para trás” (regressiva ou por diferimento) e outra chamada de “para frente” (progressiva ou por antecipação). Quando há diferimento, ou substituição tributária para trás, ocorre a postergação do pagamento. O fato gerador ocorre quando, por exemplo, um comerciante/produtor vende a sua mercadoria para uma grande indústria, ocasião em que a

⁵⁶ BERGAMINI, Adolpho. **Coleção Curso de Tributos Indiretos**. V. 1 ICMS, 1ª ed. São Paulo: Editora FISCOsoft, 2012, p. 541.

⁵⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 260.

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso De Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 353.

⁵⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 260.

autoridade fazendária atribui a esta, na forma da lei, o dever de recolher seu tributo (substituto) somado ao do pequeno produtor (substituído).

BERGAMINI, neste sentido, explicita que “por essa razão, essa modalidade de substituição tributária em regra é implementada pelo diferimento que, em suma, tem o efeito de adiar ou retardar o cumprimento da obrigação principal de uma obrigação tributada”⁶⁰.

Já no caso da substituição tributária para frente, ocorre um pagamento precoce e anterior do tributo de toda a cadeia, que tem base na presunção. O fato gerador somente vai acontecer no futuro, contudo o primeiro da cadeia será o responsável por recolher a tributação dos que estão na sua frente. No fim das contas, um substituto tributário é escolhido para se responsabilizar pelo recolhimento de todos os substituídos, incidindo assim em toda a cadeia mercantil⁶¹.

O que aconteceu no julgamento do STF foi justamente a não observância deste instituto em detrimento de uma interpretação “deontológica” do termo “cobrado” – elemento normativo do tipo objeto do caso concreto julgado.

Conforme leciona BERGAMINI, nas operações de ICMS em substituição tributária – ICMS-ST - “(...) o substituto tributário recolhe o ICMS devido pelo substituído, de modo que, independentemente do mecanismo de substituição tributária implementado, o substituto sempre irá recolher o seu próprio tributo e o tributo devido por uma terceira pessoa (o substituído)”⁶².

No entanto, a lógica adotada no julgamento do RHC pelo STF, de que o empresário que embute o valor do ICMS no preço do produto, vende este produto e não repassa o valor do tributo ao Fisco Estadual, se apropria indevidamente do imposto “cobrado”, está equivocada, pois o ICMS-ST não é embutido no preço da mercadoria do substituto (muito embora assim o faça com o ICMS próprio), mas é cobrado à parte (de forma destacada) do próximo adquirente na cadeia.

Por outro lado, caso o substituto tributário cobre e receba o valor referente ao ICMS-ST do substituído e, após ter a posse desse valor, não repasse o mesmo ao Fisco, poderia incorrer

⁶⁰ BERGAMINI, Adolpho. **Coleção Curso de Tributos Indiretos**. V. 1 ICMS, 1ª ed. São Paulo: Editora FISCOsoft, 2012, p. 544.

⁶¹ BERGAMINI, Adolpho. **Coleção Curso de Tributos Indiretos**. V. 1 ICMS, 1ª ed. São Paulo: Editora FISCOsoft, 2012, p. 545.

⁶² BERGAMINI, Adolpho. **Coleção Curso de Tributos Indiretos**. V. 1 ICMS, 1ª ed. São Paulo: Editora FISCOsoft, 2012, p. 550.

no crime de apropriação indébita tributária, por ter cobrado o valor do tributo e não ter recolhido aquele valor.

Além disso, no ICMS próprio, o comerciante poderia não ter nenhum valor a pagar ao Fisco Estadual, desde que possua créditos que abatam o valor daquela apuração mensal. É dizer: a interpretação do elemento normativo “cobrado” como sendo o valor do tributo – junto com outros custos da operação – embutido pelo comerciante/contribuinte no preço da mercadoria é equivocado do ponto de vista de uma análise de Direito Tributário. A “interpretação penal”, distorcida da realidade normativa tributária, sem dúvidas foi responsável pela produção de uma decisão equivocada, também, sob esse viés.

1.5. CONSEQUÊNCIAS DO NÃO RECOLHIMENTO DO CRÉDITO DEVIDO AO FISCO E A ORIGEM DE SUA CONSTITUIÇÃO.

Importante se faz agora observar que uma obrigação tributária surge a partir da incidência tributária que é materializada pelo fato gerador de um tributo. Segundo CARVALHO, é dizer: “concretizando-se o fato previsto no descritor da regra de incidência, inaugura-se uma relação jurídica de conteúdo patrimonial, que conhecemos por ‘obrigação tributária’”⁶³.

Então o crédito tributário é o centro da obrigação tributária, pois ele direciona obrigações de dupla via entre os sujeitos da relação. De um lado há a obrigação de exigir a prestação (sujeito ativo), enquanto do outro surge a obrigação de se cumprir a prestação (sujeito passivo). Aquele que exige a prestação, obviamente, possui o crédito, já aquele que paga, satisfaz o débito.

CARVALHO afirma que o crédito tributário é “o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro”. Contudo, este direito a um crédito, nascido desde a obrigação tributária, apenas se torna exigível com o procedimento administrativo do lançamento⁶⁴.

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 333.

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 334.

O lançamento tributário é, portanto, o ato jurídico administrativo que sucede o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido⁶⁵.

Nada obstante seja procedimento administrativo vinculado e privativo do Fisco, o lançamento pode ter maior ou menor participação do contribuinte no ato de lançar, dependendo da sua espécie.

CARRAZZA afirma que, no tocante ao ato de lançar, compete reconhecer oficialmente a existência do fato imponible e identificar os vários elementos da relação jurídica tributária (sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota), no intento de apontar, precisamente, a quantia que o contribuinte deve ao Fisco, a título de tributo⁶⁶.

Além disso, o lançamento deve guardar respeito ao princípio da legalidade, pois não se pode obrigar ninguém a contribuir com tributos que não estejam legalmente previstos ou não sigam os ditames de sua lei instituidora.

Ainda mais, quanto à vinculação administrativa a que se submete o ato de lançar, CARRAZZA aduz que a Administração Pública deve, obrigatoriamente, logo que verifique o fato imponible, aplicar as leis pertinentes ao caso concreto⁶⁷.

Bom que se diga que o agente fiscal não é livre para lançar ou deixar de lançar, nem para lançar de modo diverso ao predeterminado pela lei. Em havendo lançamento que não reflita a realidade dos fatos, o agente fiscal será responsabilizado, consoante art. 142, parágrafo único, parte final do CTN⁶⁸.

O lançamento é a quantificação da obrigação, e por esse motivo deve ser fiel e preciso com relação ao fato imponible, não gerando, portanto, nenhum valor além ou aquém do que deve ser pago. O CTN, considerando a parcela de participação do contribuinte, prevê as

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 353.

⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 650.

⁶⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso De Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 652.

⁶⁸ BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Art. 142. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

modalidades direto - conforme art. 149, I⁶⁹, misto - conforme art. 147⁷⁰, por homologação - presente no art. 150⁷¹, e, por último, por arbitramento - constante do art. 148⁷².

Mas para este trabalho, focar-se-á na espécie de lançamento por homologação, pois é a modalidade que se aplica ao ICMS, no qual o contribuinte participa direta e ativamente do cálculo e do pagamento do tributo, cabendo ao Fisco apenas homologar, posteriormente.

Então, toda a responsabilidade pelos atos que comete enquanto responsável pelas informações prestadas ao Fisco, além do recolhimento, é do contribuinte. Nesta modalidade de lançamento, o contribuinte calcula o montante de tributo a pagar e antecipa seu recolhimento, podendo-se considerar, inclusive, que isto perfaz a constituição do crédito, conforme súmula 436 do STJ⁷³. A Fazenda Pública, por outro lado, afere a higidez jurídica dos atos por ele praticados e, não tendo nenhuma contestação, homologa o pagamento⁷⁴.

Quando o contribuinte não pratica os atos necessários à homologação de forma adequada, com eventual omissão de informações do Fisco, pode ter sua conduta subsumida, por exemplo, ao delito de sonegação fiscal, descrito no art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/1990⁷⁵. Assim, a sonegação traduz-se no desvirtuamento da realidade fática, por meio do cumprimento irregular das obrigações acessórias, com o objetivo de levar o Fisco a erro com relação à

⁶⁹ BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a Lei assim o determine.

⁷⁰ BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

⁷¹ BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

⁷² BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, Direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

⁷³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n.º 436**. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito Tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco.

⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso De Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 655.

⁷⁵ BRASIL. **Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. 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.

expressão econômica do fato gerador ou a outros elementos fáticos que importem para a apuração de tributos⁷⁶.

Entretanto, a partir do momento em que o contribuinte cumpre com todas as obrigações relacionadas ao lançamento do ICMS, sem omitir nenhuma informação com dolo de lesar o Fisco, que, por sua vez, homologa o lançamento, mas ausente o recolhimento do tributo, não há que se falar em sonegação. Nesses casos, o contribuinte é tão somente um inadimplente fiscal.

Esta dicotomia perdura desde o julgamento do HC 399.109/SC, quando a Sexta Turma entende que deveria existir uma separação, qual seja, nos casos de ICMS recolhido em operações próprias, entendendo o órgão que se trata de simples inadimplemento, e no caso do ICMS recolhido por substituição tributária, quando, antes mesmo da análise da tipicidade subjetiva (dolo), poderia o contribuinte incidir no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990.

Por outro lado, para Quinta Turma, tal distinção inexistente, bastando que o ICMS recolhido pelo polo passivo da obrigação tributária não seja revertido à autoridade fazendária para que se materialize o crime de apropriação indébita tributária, mesma linha vencedora no julgamento do RHC que se analisa neste trabalho.

Fazendo uma análise sob o viés do Direito Tributário, a única lógica seria compreender que o crime da Lei nº 8.137/1990 não pode ser confundido com o mero inadimplemento fiscal. O STJ, em julgamento de Recurso em Habeas Corpus, na 5ª Turma, contradisse o posicionamento posteriormente firmado:

PENAL E PROCESSO PENAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. 1. CRIME TRIBUTÁRIO. ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990. ALEGAÇÃO DE ATIPICIDADE. AUSÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS PRÓPRIO. MERO INADIMPLEMENTO. 2. RECURSO EM HABEAS CORPUS PROVIDO PARA TRANCAR A AÇÃO PENAL. 1. O tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990, não se confunde com o mero inadimplemento, uma vez que a conduta delitiva depende do fato de o tributo não repassado ter sido descontado ou cobrado do contribuinte. Nesse contexto, tem-se que **o crime em tela só pode ser praticado pelo substituto**

⁷⁶ MARQUES, Leonardo Nunes; GUIDI, Victor Misse. Apontamentos sobre a amplitude material da norma contida no art. 1º, II, da Lei 8.137/1990. **Revista Tributária e de Finanças Públicas** – Rtrib. vol. 131, novembro-dezembro de 2016, p. 8.

tributário, que retém o imposto devido nas operações anteriores ou nas seguintes, em nome do contribuinte real. Na hipótese, não ficou configurada a substituição tributária, cuidando-se de ICMS próprio, a revelar mero inadimplemento.⁷⁷

No mesmo sentido deste julgado, foi o voto vencido no STJ, da Ministra Maria Thereza de Assis Moura, quando ela afirma que “Demais disso, tampouco incorre em sonegação fiscal o comerciante que deixa de recolher, no prazo legal, o valor do ICMS referente às operações próprias, se estas foram corretamente declaradas em DIME, sem qualquer notícia de fraude, omissão ou prestação de informações falsas às autoridades fazendárias⁷⁸”.

Dessa forma, os créditos resultantes do não pagamento de tributos devidamente declarados à autoridade fazendária – como ocorrido no caso em questão na decisão – se evidenciam enquanto débitos do sujeito passivo da obrigação a serem executados pela Fazenda Pública, pois são seus por direito. Tais créditos, quando não quitados, são de pronto locados enquanto dívida ativa, meio que certifica a existência de valores a receber pela Fazenda e que, portanto, autoriza o ajuizamento formal da cobrança.

Apesar de inscrita dívida ativa, não autoriza o Estado a se utilizar de meios outros, a exemplo do penal, que não o administrativo. Nas lições de SILVA⁷⁹, enquanto o crédito tributário pode ser discutido na órbita administrativa não é oportuna a instauração de ação penal por crime contra a ordem tributária. Nada obstante a lei não seja expressa neste sentido, se o fato ainda é passível de alteração perante a autoridade administrativa, seria provavelmente desperdício da atividade jurisdicional levá-lo a juízo, onde a ação penal poderia ser sobrestada pelo Juiz, sob o argumento de uma questão prejudicial. Segundo ele, “a simples omissão do recolhimento de tributos não se alça para fora do âmbito meramente administrativo, mesmo que patente a lesão aos interesses do Fisco”⁸⁰.

⁷⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Habeas Corpus n.º 68694/SC**. Relator: Ministro Reynaldo Soares Da Fonseca. Brasília, julgado em: 13 jun. 2017.

⁷⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus n.º 399109/SC**. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Brasília, julgado em: 22 ago. 2018.

⁷⁹ SILVA, Juary C. **Elementos de Direito Penal Tributário**. Editora Saraiva, São Paulo, 1998, p. 70.

⁸⁰ SILVA, Juary C. **Elementos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 1998, p. 70.

1.6. DO ICMS PRÓPRIO E AS RELAÇÕES JURÍDICAS ENTRE OS SUJEITOS QUE COMPÕEM A CADEIA TRIBUTÁRIA.

Como visto, após constituído o crédito tributário, o Fisco, sujeito ativo, exige o tributo, que deve ser pago pelo sujeito passivo da obrigação. Contudo, como no ICMS há uma peculiaridade, tendo em vista ser ele imposto embutido no preço final da mercadoria, é preciso compreender se o consumidor, nesta cadeia, poderia se tornar sujeito passivo da obrigação.

No âmbito tributário, o CTN trata de definir quem é o sujeito passivo da obrigação (contribuinte) e quem é responsável tributário, nos artigos 121 e 128, respectivamente.

Conforme explica BERGAMNI,

contribuinte é a pessoa que realiza o fato gerador do tributo, mas a lei pode atribuir a responsabilidade pelo seu pagamento a terceiro que, embora não tenha praticado o fato gerador, esteja de algum modo vinculado a ele – este último denominado responsável⁸¹.

A Lei Complementar nº 87/1996 traz, em seu art. 4º, caput⁸², a conceituação do contribuinte do ICMS. E o tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990 não pode ser interpretado sem o necessário conhecimento da matéria tributária, não sendo possível, assim, reconhecer a tipicidade penal nas hipóteses em que o imposto é repassado ao consumidor, uma vez que este não é, inclusive legalmente, contribuinte do ICMS.

SALVADOR NETTO leciona que, embora repassado o valor ao consumidor, não poderia se falar em apropriação, porquanto se trataria de mero repasse dos custos operacionais da atividade, como tantos outros⁸³. O comerciante é quem é tido por contribuinte/responsável do ICMS, mesmo que transfira, como de fato acontece, o encargo econômico ao seu consumidor final, através do preço do produto. Com a leitura legislativa tributária, resta patente a existência de dois pontos que não se pode confundir: o dever jurídico-tributário - que recai sobre o contribuinte – e o ônus econômico suportado pelo consumidor.

⁸¹ BERGAMINI, Adolpho. **Coleção Curso de Tributos Indiretos**. V. 1 ICMS, 1ª ed. São Paulo: Editora FISCOsoft, 2012, p. 240.

⁸² BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

⁸³ SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. **Consulta Jurídica**. Consulta a *amici curiae* nos autos do RHC 163334 em trâmite perante o Supremo Tribunal Federal. São Paulo, 2019, p. 13.

O consumidor, que está no fim da cadeia mercantil, paga um preço, diferente dos casos de ICMS-ST, onde existe a cobrança ou desconto de um valor de tributo. No caso do consumidor, repita-se, há apenas o preço. Com efeito, o consumidor final participa apenas da relação jurídica de consumo em relação ao comerciante, mas jamais da relação jurídica tributária que este possui com o Fisco. Não há nenhum vínculo entre o consumidor e o Fisco nesses casos, não se admitindo, portanto, a confusão presente no julgamento do RHC que se critica entre obrigação tributária - comerciante e Fisco - com uma relação jurídica de consumo e o mero suportar econômico de quem consome.

O que se conclui desta rasa análise de Direito Tributário, essencial ao alcance do julgado do STF, é que o sujeito passivo de qualquer tributo, bem assim do ICMS, sempre será aquela pessoa imposta pela lei na figura no polo negativo da obrigação tributária, desde que ocorrido o fato impositivo - o fato gerador em concreto do tributo.

A carga econômica do tributo, geralmente, é suportada pelo próprio realizador do fato impositivo, excetuando-se algumas hipóteses em que a legislação permite que a carga econômica do tributo seja suportada por terceira pessoa, de algum modo relacionada com o realizador do fato impositivo, como já foi anteriormente explicitado no caso do ICMS-ST⁸⁴.

Como há o ICMS próprio e por substituição tributária, seria fundamental esclarecer qual deles se amolda à apropriação indébita tributária, confusão gerada, especialmente, no voto do Ministro Roberto Barroso, quando afirma

Pretendeu-se referir, respectivamente, com a utilização das expressões “descontado” e “cobrado”, às hipóteses de: a) não recolhimento de tributo retido na fonte; b) não recolhimento de tributo transferido economicamente na cadeia produtiva⁸⁵.

Omite o relator, na letra “b”, que é preciso que o ICMS seja na modalidade substituição tributária, pois o “cobrado” presente como elemento normativo do tipo penal do art. 2º, II da Lei nº. 8.137/90 não se refere, por uma simples análise do Direito Tributário, ao ICMS que é embutido no preço do consumidor, diante de todas as nuances explicadas.

⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso De Direito Constitucional Tributário**. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 695.

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão Recurso Ordinário Em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Roberto Barroso, p. 25.

É possível que o Ministro Roberto Barroso tenha adotado a mesma linha de raciocínio do Ministro Relator do HC 399.109-SC, Rogério Schietti Cruz, quando este afirma que o dispositivo em comento aplicar-se-ia às duas formas de recolhimento do ICMS, sem distinção, o que é um grande equívoco do ponto de vista técnico-tributário:

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 direito⁸⁶.

Por outro lado, amolda-se à escuridão percebida do ordenamento jurídico tributário o voto divergente do Ministro Gilmar Mendes, na mesma linha do voto divergente da Ministra Maria Thereza, que apresenta o consumidor final como mero agente econômico, que não contribui com qualquer tributo, apenas arca com a repercussão econômica daquele:

Como se depreende do ensinamento doutrinário, os termos descontado e cobrado, elementos normativos do tipo sem os quais não há que se falar em crime, não devem ser aplicados a casos em que, por mera repercussão econômica, o comerciante repassa o seu ônus tributário no preço final da mercadoria ao consumidor. Existe aqui uma nítida diferenciação entre a repercussão tributária, em que, por lei, existe a previsão do recolhimento por substituição pelo contribuinte, e a mera repercussão econômica, na qual o consumidor não deve ser considerado sujeito passivo da obrigação – o consumidor não integra a relação jurídica tributária⁸⁷.

MACHADO reforça a questão quando aduz que:

A rigor, a norma penal em exame refere-se ao não pagamento, no prazo legal, de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; A questão, portanto, está em se saber o que devemos entender por tributo descontado ou cobrado. A nosso ver só se pode considerar como tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação, aquele cujo desconto ou cobrança decorre de disposição legal expressa. Não aquele que, por circunstâncias meramente econômicas, pode estar embutido no preço de bens ou serviços⁸⁸.

⁸⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus n.º 399109/SC**. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Brasília, julgado em: 22 ago. 2018.

⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 97.

⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 406

Então, ao final de todas as possíveis operações sobre a mercadoria ou o serviço, o consumidor paga o preço por estas, que contém embutido (além de outras parcelas de ordem econômica e trabalhista) o tributo devido (tributação indireta), podendo ser confundidas as posições de consumidor com a de sujeito passivo da obrigação tributária devido à nomenclatura por vezes utilizada. Sendo assim, é necessário que se separe didaticamente quem é contribuinte de fato e quem o é de direito, sendo o primeiro aquele que suporta a repercussão econômica do tributo e o segundo, aquele que está diretamente ligado a quem cobra ou retém o tributo⁸⁹.

Como o caso analisado se refere ao ICMS próprio, onde o consumidor final é apenas quem suporta economicamente o valor da operação, não participando do polo passivo da obrigação tributária, por, além de outras características, pura falta de previsão legal para tanto, não se pode, por hipótese alguma, afirmar que houve algum tipo de apropriação, especialmente a contida no tipo penal de apropriação indébita tributária.

Antes de adentrar nos argumentos dos votos dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, importante apenas esclarecer a correlação entre Direito Tributário e Direito Penal, as diferenças concernentes aos ilícitos de cada um desses ramos do direito e suas respectivas sanções.

1.7. DA CORRELAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PENAL.

Há, claramente, diferença entre os termos Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal, segundo explicita PALHARES, pois a questão não tem caráter apenas semântico, mas repercute em sua própria dogmática, eis que, desta solução, dependerá a submissão aos princípios informadores do Direito Tributário ou do Direito Penal, ainda que ambos guardem diversas semelhanças entre si. Busca-se, com isso, saber a que ramo do Direito – Penal ou Tributário – pertencem as normas que definem os ilícitos tributários⁹⁰.

Quando fraudes são cometidas no intuito de causar prejuízo aos órgãos de arrecadação, é o Direito Penal Tributário, ramo do Direito Penal, o responsável por combatê-las. Contudo,

⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso De Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 695.

⁹⁰ PALHARES, Cíntia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários: uma visão prospectiva de sua desPenalização**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004, p. 48.

para que haja a materialização da conduta penal em afronta ao bem jurídico ‘ordem tributária’, mister se faz haja uma compreensão do fato tributário.⁹¹

O Direito Tributário Penal está entrelaçado ao Direito Administrativo, tendo em vista que trata dos ilícitos praticados em desfavor da Administração Pública, interferindo em sua ordem e organização, a exemplo do mero não pagamento de tributo, que gera consequências ao ente arrecadador, que reduz sua capacidade de cumprir com as suas obrigações.

Por outro lado, também há questões semelhantes entre os dois termos, pois ambos possuem uma sanção como consequência do ato ilícito, portanto têm princípios em comum, não obstante esta sanção será sopesada gradativamente conforme a lesividade causada ao bem jurídico tutelado, quando será possível identificar, na conduta, um crime ou uma infração administrativa⁹².

Neste ponto, RIBAS traz à reflexão que, sendo o ilícito administrativo tão grave que passa a ser tutelado pelo Direito Penal, com conduta descrita como típica, ilícita e culpável, ora só pela inadimplência fiscal, somada ao elemento subjetivo do injusto (dolo/fraude), ora pelo descumprimento de obrigações tributárias – que deve diferir de mero ‘erro fiscal’ -, a exemplo da falta de (obrigatória) declaração, situa-se no âmbito do Direito Penal Tributário⁹³.

Assim, ausente o elemento subjetivo do injusto, não há que se falar em tutela pelo Direito Penal, recaindo, conseqüentemente, ao infrator, uma sanção tributária aplicada pelos órgãos administrativos de fiscalização que têm meios eficazes, a exemplo das ações judiciais de execução fiscal, de buscar o ressarcimento do tributo, às vezes com maior probabilidade de sucesso do que através de um processo penal⁹⁴.

O Direito Penal Tributário trata dos delitos fiscais, ficando, assim, submetido à jurisdição penal. Noutro norte, as infrações administrativas fazem parte do arcabouço do Direito

⁹¹ PALHARES, Cíntia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários**: uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004, p. 51.

⁹² FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes Tributários**: legislação Penal especial em homenagem a Raul Chaves. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010, p. 11.

⁹³ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes do Direito Penal Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 15.

⁹⁴ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes do Direito Penal Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 15.

Tributário Penal e suas sanções são aplicadas no âmbito administrativo, como meio de recuperação dos débitos fiscais⁹⁵.

Como não se admite a responsabilização objetiva no âmbito penal tributário, essencial a presença do elemento subjetivo do tipo na conduta pessoal de quem teve a intenção de lesar o Fisco, para que seja clara a diferenciação do Direito Penal do Direito Tributário Penal. É dizer: a culpa em sentido *lato* deve estar caracterizada na conduta tutelada pelo Direito Penal, devendo existir a intenção do condutor em atingir o resultado descrito no tipo penal.

A culpabilidade, diferentemente no Direito Penal, não é essencial no âmbito tributário (sancionador), pois na seara administrativa não é relevante a presença ou não da “culpa”, restando suficiente o prejuízo ao ente arrecadador do tributo específico para ter materializada a infração tributária que, inclusive, independe da existência de elementos probatórios relacionados à conduta de algum agente, ante a responsabilidade objetiva da empresa/contribuinte individual⁹⁶.

Essa questão da responsabilidade é mais uma distinção entre o Direito Tributário Penal e o Penal Tributário, pois há uma premissa constitucional de que a pena não pode passar da pessoa do criminoso⁹⁷, impossibilitando, assim, no campo do Direito Penal, que um terceiro responda por ato de outrem.

Já no Direito Tributário Penal, por outro lado, é plenamente cabível – em algumas hipóteses – a transferência da responsabilidade para outras pessoas. MORAES afirma que:

O Direito Tributário admite a transmissibilidade (transmissibilidade condicionada) da multa fiscal a sucessores civis ou comerciais, desde que aquela não tenha o caráter personalíssimo. (...) A multa fiscal, embora tenha caráter repressivo, não se extingue com a morte do infrator. (...) Já a penalidade tributária (crime em matéria tributária), que exige culpa ou dolo, obedece ao princípio criminal de que a pena não pode passar da pessoa infratora.⁹⁸

⁹⁵ FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes Tributários**: legislação Penal especial em homenagem a Raul Chaves. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010, p. 17.

⁹⁶ FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes Tributários**: legislação Penal especial em homenagem a Raul Chaves. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010, p. 18-19.

⁹⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 5º, XLV. Nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da Lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido;

⁹⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 2 v., 3 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 549-550.

Para TORRES, numa interpretação conforme a Constituição, as condutas tipificadas no inciso II do art. 2º, da Lei nº 8.137/1990, compreendidas no dever de recolher valor de tributo aos cofres públicos, como regra, devem ser apuradas segundo a análise de culpabilidade⁹⁹.

Segundo o jurista, o Direito Penal Tributário deve ser mecanismo de violência estatal de último recurso:

Seu exercício demanda cautelas, sob as garantias constitucionais que fundam o Estado Democrático de Direito. O ordenamento jurídico brasileiro, ante o programa constitucional de garantias em vigor, evidencia nítida permeabilidade entre princípios penais e princípios tributários, em proteção dúplici dos sujeitos passivos da tributação, que não pode ser olvidada por aqueles que aplicam as normas penais tributárias

Para ele, conforme se percebe no parecer que confeccionou para a FIESP, o Direito Tributário Sancionador não pode ser aplicado de modo isolado e sem observância dos demais princípios e regras do sistema punitivo. Ainda mais, normas sancionadoras não podem ser aplicadas sem análise da conduta do agente, consoante princípio da pessoalidade, da culpabilidade e da proibição de que a pena possa passar da pessoa de quem está sendo acusado¹⁰⁰. Ou seja, o Direito Tributário Sancionador

é o dever de prevalência do princípio da presunção de inocência e boa-fé, quando o contribuinte age de boa fé e de modo espontâneo para cumprir seus deveres. Presume-se a boa-fé dos particulares em todas suas relações. A exceção é a má-fé, que requer provas, cujo ônus é do Fisco.

Assim, as penalidades por crimes fiscais devem ser aplicadas exclusivamente perante aquelas condutas que acarretem descumprimento da legislação que as justifique. No caso, da criminalização da conduta do mero não pagamento de tributo, esvazia-se a tutela corretiva de situações mais graves.

No tocante à tipicidade objetiva (tipificação dos comportamentos proibidos), observamos mais uma diferença, pois no Direito Tributário Penal existe uma legalidade (não

⁹⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Parecer jurídico**, “*pro bono*”, sobre os limites constitucionais e legais para a tipificação do crime de “apropriação indébita”, previsto no inciso II do art. 2º, da Lei nº 8.137/1990, no caso de tributo (ICMS) declarado e não pago. Disponível em: https://static.poder360.com.br/2019/02/PARECER-FIESP-Apropriacao-Indebita-e-ICMS2019_vf.pdf. Acesso em: 19 jun. 2020.

¹⁰⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Parecer jurídico**, “*pro bono*”, sobre os limites constitucionais e legais para a tipificação do crime de “apropriação indébita”, previsto no inciso II do art. 2º, da Lei nº 8.137/1990, no caso de tributo (ICMS) declarado e não pago. Disponível em: https://static.poder360.com.br/2019/02/PARECER-FIESP-Apropriacao-Indebita-e-ICMS2019_vf.pdf. Acesso em: 19 jun. 2020.

estrita), podendo os ilícitos administrativos serem identificados independentemente de um rol taxativo, o que se pode chamar de tipicidade flexível (mal comparando, seriam tipos abertos, que causam polêmica no sistema penal), enquanto que no Direito Penal Tributário, ante o princípio constitucional da legalidade estrita, que rege a tipificação penal das condutas, exige que todos os crimes tributários tenham previsão taxativa em lei¹⁰¹.

Essa diferença, contudo, não é bem compreendida, tanto no campo dogmático como das próprias decisões judiciais. Por consequência disso, cresce a interferência do Direito Administrativo no Direito Penal, tornando fundamental compreender melhor as infrações tributárias e suas consequências no âmbito penal.

Não é raro, por exemplo, a cumulação de sanções por infrações penais previstas na Lei 9.605/98 (crimes contra o meio ambiente) e infrações administrativas constantes do Decreto 6.514/2008, ambas com idêntico fundamento ou idêntico objeto de proteção, qual seja, a tutela do meio ambiente.

DANTAS, compreendendo este problema, traz a seguinte reflexão:

A atribuição de competência sobre uma determinada matéria à jurisdição penal não implica *per se* negação à jurisdição administrativa e vice-versa. Por meio da garantia do *ne bis in idem*, impede-se, contudo, que um mesmo indivíduo seja punido nas duas searas em razão da prática de uma mesma infração¹⁰².

A escassez de limites mais precisos quanto à interpretação que se deve atribuir a respeito do direito de não ser punido ou processado mais de uma vez (*ne bis in idem*) tem agravado a ocorrência dessas situações ilógicas no Direito brasileiro.

Também é possível observar a ausência de articulação entre as instâncias punitivas do Estado quanto aos crimes tributários (Lei 8.137/90) e às correspondentes infrações administrativas fiscais pelo descumprimento da mesma obrigação tributária.

É o que se tem observado uma crescente atuação sancionadora de natureza punitiva das mais diversas agências estatais de controle, destacando-se as penalidades aplicadas por órgãos

¹⁰¹ FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes Tributários**: legislação Penal especial em homenagem a Raul Chaves. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 23.

¹⁰² DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. **Direito Tributário Sancionador**: Culpabilidade e Segurança Jurídica. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 139.

como o Tribunal de Contas da União (TCU), a Controladoria Geral da União (CGU), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Banco Central (Bacen), o Conselho Administrativo de Defesa da Concorrência (CADE) e o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF)¹⁰³.

1.7.1. DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS E SEUS REFLEXOS PENAIS.

Há três correntes na doutrina que tratam das infrações tributárias, qual seja a autônoma (tributária), a administrativa e a penalista. PALHARES aduz que estas correntes admitem estarem submetidas, respectivamente, ao regime do Direito Tributário, do Direito Penal Administrativo e do Direito Penal comum¹⁰⁴.

Percebe-se, quanto ao legislador, o mesmo objetivo quando da edição de uma norma penal e de uma norma tributária, que é inibir o contribuinte de lesar o patrimônio público, além da vontade de firmar uma espécie de moral.

Sendo o recolhimento de tributo um direito pecuniário do Estado, cujo fim é a população, as infrações tributárias seriam verdadeiros ‘crimes’ contra o patrimônio estatal assemelhados àqueles contra o patrimônio privado. Ainda mais, ambos os ilícitos, penal e administrativo, têm naturezas semelhantes, nos quais a sanção tem caráter nitidamente intimidatório e repressivo¹⁰⁵.

Segundo a teoria penalista, a infração tributária não é, qualitativamente, diversa da infração penal, a uma, porque o imposto seria um bem jurídico fundamental para o Direito Tributário, ante a responsabilidade perante o povo; a duas, pois alguns dos atos puníveis no Direito Penal comum abrangem condutas com igual desvalor daquelas previstas nas normas tributárias, a exemplo do crime de falsidade documental¹⁰⁶.

¹⁰³ SABOYA, Keity. *Ne Bis In Idem* em Tempos de Multiplicidades de Sanções e de Agências de Controle Punitivo. **Jornal De Ciências Criminais**, São Paulo, jul.- dez, 2018. Vol. 1, n. 1, p. 71-92.

¹⁰⁴ PALHARES, Cíntia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários**: uma visão prospectiva de sua desPenalização. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004, p. 61-62.

¹⁰⁵ PALHARES, Cíntia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários**: uma visão prospectiva de sua desPenalização. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004, p. 64.

¹⁰⁶ SOUSA, Suzana Aires. **Os Crimes Fiscais**: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 245

Mas, é preciso não esquecer que o Direito Penal é a *ultima ratio* e, por isso, só deve atuar quando não houver eficácia em outras formas de tutela jurídica, contudo não haveria “diferença ontológica entre o ilícito administrativo e o ilícito criminal”, é assim que sustenta GERVÃO¹⁰⁷.

No tocante às infrações tributárias, por lesarem os direitos do Estado, são diferentes das infrações penais comuns, pois lesam os bens dos cidadãos, consistindo na infração tributária, assim, numa afronta à Fazenda ou à própria Administração Pública *latu senso*, o que atrairia ao Direito Administrativo um tratamento próprio.

A partir de sua função essencialmente acessória e do fim que se atribui às leis tributárias, é possível perceber o caráter administrativo das normas penais fiscais. As condutas constantes das normas repressivas fiscais são uma forma de contribuir com a Administração Pública, buscando evitar a lesão à sociedade e ao Estado, enquanto, na seara penal, a norma tem a função de proteger bens jurídicos relevantes¹⁰⁸.

Então, nesta concepção, defende-se que as infrações tributárias são fundamentalmente ilícitos administrativos, sendo certo que se refere à violação de normas instrumentais de caráter administrativo, não causando ofensa a bens jurídicos fundamentais tutelados pelo Direito Penal.

Chega-se à conclusão, segundo este entendimento, que as infrações fiscais ao atingirem os direitos do Estado, não têm nada de semelhante com as infrações penais comuns, pois estas atingem os bens dos indivíduos, sendo a infração, neste último caso, imoral e a punição assenta na culpa¹⁰⁹.

Ora, nesta linha de raciocínio, a sanção administrativa-tributária não estaria ligada à ideia de correção, segurança ou intimidação, mas sobre a punição dirigida ao agente que, como cidadão, omitiu-se no dever de contribuir para o Estado, para o bem da Administração Pública, conforme legislação imposta a ele.

Sendo a sanção uma forma de proteger os interesses da Administração Pública (e não bens jurídicos relevante ao Direito Penal), submete-se, posto isso, aos princípios do Direito

¹⁰⁷ GERVÃO, Eliana. **Revisão do sistema jurídico relativo à infração fiscal**. Coimbra: Coimbra Editora, 1999, 2 v., p. 90 e seguintes.

¹⁰⁸ PALHARES, Cínthia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários: uma visão prospectiva de sua desPenalização**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004, p. 69.

¹⁰⁹ SOUSA, Suzana Aires. **Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador**. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 244.

Administrativo¹¹⁰, excluindo-se, dessa forma, qualquer possibilidade de sanção que atente contra a liberdade, a exemplo da pena privativa de liberdade, contanto a punição pode ser apenas de natureza pecuniária.

No que tange à tendência tributária, tem base na ideia de que as especificidades do Direito Tributário repressivo não permitem a aplicação das normas ou dos princípios do Direito Penal.

Dentro inúmeros argumentos para tal posicionamento, destacam-se: a interpretação de que as sanções fiscais derivam do poder tributário do Estado, sendo, dessa forma, matéria ligada ao Direito Tributário, com exclusão de qualquer outro ramo do Direito, inclusive o penal; o elemento subjetivo do injusto penal (dolo/fraude) não seria apreciado na infração tributária, mas apenas seus aspectos formais; admite a responsabilização objetiva (da pessoa jurídica); a morte do agente não extingue a punibilidade; a sanção é transmissível a sucessores; a pena pecuniária é inconversível; o processo é julgado pela autoridade administrativa¹¹¹.

Contudo, ainda haveria uma quarta corrente, baseada numa espécie de teoria mista (ou dualista). Diferente das correntes anteriores, as quais defendem uma unidade do ilícito fiscal, a corrente dualista separa o referido ilícito em categorias jurídicas distintas, conforme a natureza da infração, distinguindo as sanções em penais e administrativas.

As sanções penais correspondem aos delitos tributários, que atacam a ordem jurídica, da qual a atividade tributária constitui importante manifestação e cuja conduta consiste em subtrair-se, dolosamente, ao cumprimento da obrigação tributária, encontrando-se a sanção no Código Penal. Já as sanções administrativas referem-se a disposições da autoridade fiscal destinadas a efetivar o cumprimento de normas fiscais, que atingem a Administração Pública¹¹².

Trocando em miúdos, tem-se que a violação das leis fiscais poderá, a depender da gravidade da conduta, revestir-se de natureza penal ou de natureza administrativa. Quanto às primeiras, por exemplo, a conduta pode constituir em fraude, falsificação, dentre outros, ou seja, de natureza tipicamente criminal. Quanto às de natureza administrativa, apesar de violarem

¹¹⁰ PALHARES, Cínthia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários**: uma visão prospectiva de sua desPenalização. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004, p. 69.

¹¹¹ PALHARES, Cínthia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários**: uma visão prospectiva de sua desPenalização. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004, p. 70-71.

¹¹² PALHARES, Cínthia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários**: uma visão prospectiva de sua desPenalização. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004, p. 71-72.

interesses essenciais da vida em sociedade com relevância ética, não adentram à esfera da dignidade penal, situando-se no âmbito da ilicitude administrativa¹¹³.

Percebe-se que, no Brasil, adota-se a teoria dualista, pois há previsão de sanções penais quando as condutas são fraudulentas, quando há um ardil na conduta, ao passo que prevê sanções administrativas, quando as condutas, apesar de lesarem o Fisco, independem da análise do elemento objetivo do tipo, como é o caso da responsabilização de uma empresa quando sua equipe financeira deixa de recolher ou recolhe, sem intenção fraudulenta de lesar o Fisco, a menor, determinado tributo.

Nessa linha, MAYER traz importantes considerações sobre esse assunto tão controvertido. A partir de suas ideias acerca das normas de cultura, o autor defende que o injusto criminal é um produto cultural que antecede ao Estado, o qual se limita apenas a cumprir o papel de proteção jurídica. Paralelamente, existiriam as normas que não tutelam interesses culturais, sendo de natureza administrativa e indiferentes culturalmente¹¹⁴.

Nesse sentido, afirma GOLDSCHMIDT que apenas as normas penais (de justiça) – e não as penais administrativas – expressariam uma valoração ética ou uma expressão de convicção, “na medida em que materializam uma proibição de causar prejuízo ou de criar risco, de forma a proteger bens jurídicos”¹¹⁵.

Assim, temos uma distinção óbvia (e clássica) entre o ilícito penal e o ilícito administrativo, a partir de uma ideia qualitativa, ou seja, aquele restaria configurado quando da lesão eticamente reprovável de um bem jurídico, e o último, corresponderia a uma mera desobediência ético-valorativamente neutro¹¹⁶.

Importante, assim, lembrar que, no direito clássico, se distinguem o ilícito penal do ilícito administrativo, atribuindo-se ao primeiro o caráter de lesão eticamente reprovável de um

¹¹³ SOUSA, Suzana Aires. **Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador**. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 246

¹¹⁴ MAYER, Max Ernest. **Derecho Penal – Parte General**. Coleção: Maestros del Derecho Penal, n. 25. Madrid: Editora B de F, 2007, p. 3/17; 113/130. Segundo MAYER, quando a proibição não provém do mesmo órgão de poder normativo que o que contém a ameaça Penal (Leis penais em branco), esse procedimento passa a ser uma singularidade de Direito Público. Ressalta que enquanto pressupõe a existência de tipos legais, o Direito Criminal Penal se diferencia do Direito “Disciplinário” Penal, cuja característica mais saliente no plano punitivo é, justamente, a ausência de tipos legais.

¹¹⁵ GOLDSCHMIDT, James. **Derecho, derecho Penal y proceso**. Tomo I. Problemas fundamentales del derecho. Jacobo López Barja de Quiroga (Ed.). Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 302.

¹¹⁶ SILVA SÁNCHEZ, Jesús Maria. **La expansión del derecho Penal**. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales. Madrid: Civitas, 2001, p. 122/124.

bem jurídico, enquanto o segundo seria um ato de desobediência valorado como neutro no sentido de reprovação social, é o que se pode chamar de diferenciação qualitativa¹¹⁷. Com o passar do tempo, restou consolidada a tese de que a diferença seria qualificação quantitativa, caracterizando o ilícito administrativo como de menor conteúdo do injusto¹¹⁸.

Agora, o aspecto centrado somente no injusto para o fim de diferenciar o âmbito penal do administrativo seria equivocado, conforme entendimento de SÁNCHEZ. Segundo ele, o fator precípua para tal distinção não poderia ser somente o conteúdo do injusto, mas sim os critérios de imputação desse injusto e as garantias de elementos formais e materiais que despertam a necessidade de impor sanções¹¹⁹.

O Direito Penal persegue proteger bens concretos em casos concretos e segue critérios de lesividade ou perigosidade concreta de imputação individual de um injusto próprio. Por outro lado, o Direito Administrativo busca ordenar, de modo geral, setores da atividade, buscando reforçar, mediante sanções, um determinado modelo de gestão setorial, cujo objeto são riscos gerais, sob a perspectiva macroeconômica ou macrossocial¹²⁰.

Em síntese, prescinde de uma lesão a bem jurídico relevante a sanção do Direito Administrativo, aliás, sequer é necessária uma análise acerca dessa lesão, bem assim ele não se orienta pelo princípio da legalidade estrita ou por seu critério, mas sim por critérios de oportunidade. É de se perceber que para que atue o Direito Administrativo sancionador, necessário haja um perigo para o modelo setorial de gestão, é dizer: que seja capaz de desordenar específico setor da atividade, no caso tributário – econômico -, da sociedade.

Para BECHARA¹²¹, o estabelecimento da diferença entre o ilícito administrativo e o injusto penal, para efeito de determinação do requisito material de legitimidade da intervenção penal, deveria ter como ponto de partida a própria ideia de bem jurídico dotada de dignidade penal. Com efeito, se no âmbito administrativo podem ser tuteladas situações de mera

¹¹⁷ BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. **Bem jurídico-Penal**. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 243.

¹¹⁸ SILVA SÁNCHEZ, Jesús Maria. **La expansión del derecho Penal**. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales. Madrid: Civitas, 2001, p. 124.

¹¹⁹ SILVA SÁNCHEZ, Jesús Maria. **La expansión del derecho Penal**. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales. Madrid: Civitas, 2001, p. 125.

¹²⁰ SILVA SÁNCHEZ, Jesús Maria. **La expansión del derecho Penal**. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales. Madrid: Civitas, 2001, p. 125/126.

¹²¹ BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. **Bem jurídico-Penal**. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 244.

desobediência, relacionada a funções, na esfera penal necessariamente haverá de se estar em presença de bens jurídicos.

O resultado dessa análise de distinção entre ilícito administrativo e injusto penal é que, quando e por serem equivocadas, parece desvirtuar a função do sistema penal ante esta bastante evidente administrativização, quando se protegem criminalmente preceitos administrativos que não dizem respeito a bens jurídicos legítimos e relevantes¹²². E a falta de critérios definidores rígidos sobre a sanção administrativa é resultado da dificuldade em distingui-la de uma pena¹²³.

Não é difícil notar que a maioria dos ilícitos administrativos não se relaciona a um bem jurídico, refletindo condutas de mera desobediência a normas de organização e controle, que afetam a ordem e o “bem-estar” da Administração Pública, assim, impossível cultivar a ideia de ofensividade nesse âmbito¹²⁴.

MOCCIA afirma que não deve existir no Direito Penal “tipos-obstáculos”, que não passam de meras infrações, irregularidades ou incompletudes, isto é: simples transgressões formais que são, na verdade e erroneamente, vistas como formas de tutela antecipada¹²⁵.

As diferenças entre um Direito Penal nuclear, aquele normalmente previsto nos Códigos Penais, e o Direito Penal acessório - o administrativo -, secundário, não dependem apenas de questões de natureza sistemático-jurídica, obedecendo também outras de natureza político-jurídica, por estarem completamente conectadas com as decisões políticas. Isso demonstra que o Direito Penal secundário, em sentido material, tem, junto a um significado de origem histórica, outro de corte ideológico, relacionado às considerações de política criminal sobre o bem jurídico¹²⁶.

Deve-se, assim, ter cautela quando observar a efetiva existência de bens jurídicos coletivos cuja tutela perpassa em ambos os subsistemas jurídicos, sendo importante identificar

¹²² BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Princípio da precaução, Direito Penal e sociedade de risco. **RBCCRIM** 61, 2006, p. 44-121.

¹²³ CARLOS DE OLIVEIRA, Ana Carolina. **Direito de intervenção e Direito administrativo sancionador: o pensamento de Hassemer e o Direito penal brasileiro**. São Paulo, 2012. Dissertação. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 241.

¹²⁴ BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. **Bem jurídico-Penal**. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 245.

¹²⁵ MOCCIA, Sergio. **De la tutela de bienes a la tutela de funciones: entre ilusiones postmodernas y reflujos iliberales**”, trad. de R. Ragués y Vallès. In: SILVA SÁNCHEZ, Jesús Maria. Política criminal y nuevo Derecho Penal. Libro homenaje a Claus Roxin. Barcelona: J.M. Boch, 1997, p. 140.

¹²⁶ CORCOY BIDASOLO, Mirentxu. **¿Cabe limitar la expansión del derecho Penal pese a proteger nuevas modalidades delictivas?** In: Dogmática Penal del tercer milenio. Libro homenaje a los profesores Eugenio Raúl Zaffaroni y Klaus Tiedemann. Lima: Ara, 2008, p. 153

se há presente bem jurídico com dignidade penal, respeitando-se os princípios penais fundamentais, tais como o da intervenção mínima, o da ofensividade e o da proporcionalidade¹²⁷.

Com a análise dessa linha tênue que separa o ilícito administrativo do injusto penal é que se poderá fazer uma crítica à legitimidade da intervenção estatal, a partir de uma política criminal que visa a antecipar a tutela jurídico-penal, sendo fundamental, para isso, compreender o bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário, para, após, ser feita uma análise crítica dos argumentos presentes (vencedores e vencidos) no julgamento do RHC 163.334/SC pelo STF.

2. CAPÍTULO II - BEM JURÍDICO COMO CRITÉRIO DE LEGITIMIDADE DA INTERVENÇÃO PENAL E A POLÍTICA ARRECADATÓRIA NO DIREITO PENAL SIMBÓLICO.

2.1. BEM JURÍDICO E AS TEORIAS FUNCIONALISTAS.

Para melhor analisar o RHC julgado pelo STF, que afrontou a dogmática penal, fundamental analisar o conceito de bem jurídico e, em especial, a “ordem tributária”, bem assim o seu desenvolvimento, fazendo um recorte a partir das teorias funcionalistas de Roxin e Jakobs.

O Direito Penal está submetido ao princípio de exclusiva proteção de bens jurídicos, na atribuição de suas funções em relação ao limite do poder de punir do Estado¹²⁸. Assim, tendo os bens jurídicos surgidos a partir de diversos fatores sociais, eles podem ser considerados dinâmicos, adaptando-se conforme o momento histórico¹²⁹.

Sua análise, dessa forma, é crucial, pois além de estar conectado à dogmática penal de um Estado Democrático de Direito, é por ele que se pode limitar a intervenção penal, que só deve ser perquirida quando presente a exigência da proteção dos bens jurídicos, ou seja, quando indispensável¹³⁰.

¹²⁷ BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. **Bem jurídico-Penal**. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 246.

¹²⁸ BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. **Bem jurídico-Penal**. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 89.

¹²⁹ BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. O rendimento da teoria do bem jurídico no Direito Penal atual. **Revista Liberdades**. São Paulo, n. 1, p. 16-29, mai./ago. 2009, p. 21.

¹³⁰ MIR PUIG, Santiago. Bien jurídico y bien jurídico Penal como limites del *jus puniendi*. **Estudios Penales y Criminológicos**. Santiago de Compostela: Universidade de Santiago de Compostela. n.º. 14, jan./dez. 1991, p. 205.

Bom, no tocante às teorias funcionalistas, estas denotam um sistema social enquanto agregador de funções, justamente para coibir disfuncionalidade do Direito Penal que se reveste quando se pratica uma conduta típica¹³¹ e, conforme leciona TAVARES, é

instrumento de estabilização social e, conseqüentemente, da confiança na legitimidade do poder constituído, através do controle da legalidade à ordem estabelecida, de bem-estar, do mercado de trabalho e do consumo¹³².

O funcionalismo enfrenta o bem jurídico no ritmo de que o Direito Penal “está situado na estabilidade da norma penal, como instrumento adequado à manutenção do sistema”¹³³. Para JAKOBS, o Direito Penal passa a ter conceitos de responsabilidade a partir da análise do comportamento do autor no tocante às expectativas que a sociedade tem sobre ele, onde a norma visa a assegurar a expectativa de uma conduta correta¹³⁴, identificando os bens jurídicos como validade das normas.

Não seria, na visão de JAKOBS, possível considerar que o núcleo de todos os delitos seja a lesão de um bem jurídico, e sim a infração de um dever¹³⁵. Diferente do pensamento de ROXIN, para quem a dogmática penal é puramente funcional, isto é, encontra guarida nos fins do sistema social¹³⁶.

Posiciona-se JAKOBS no sentido de que não é necessário ocupar-se mais sobre o conceito de bem jurídico¹³⁷. Para ele deve prevalecer a proteção das normas sociais ao invés da proteção de bens jurídicos¹³⁸. Quando renuncia ao princípio de proteção de bens jurídicos, norma e bem jurídico se desligam um do outro¹³⁹.

No entendimento de ABANTO VÁSQUEZ, a norma deve ser a criação do poder limitador da liberdade de seus destinatários, precisando que se justifique na necessidade de sua

¹³¹ COELHO, Yuri Carneiro. **Bem jurídico-Penal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003, p. 65.

¹³² TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto Penal**. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 68.

¹³³ TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto Penal**. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 195.

¹³⁴ JAKOBS, Günther. **Bases para una teoría funcional del Derecho Penal**. Traducción de Manuel Cancio Meliá, Bernardo Feijóo Sanchez e outros. Lima: Palestra Editores, 2000, p. 40.

¹³⁵ JAKOBS, Günther. **Derecho Penal. Parte general**. Fundamentos y teoría de la imputación. Trad. Joaquín Cuello Contreras e José Luis Serrano González de Murillo. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 53.

¹³⁶ ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. **Acerca de la teoría de bienes jurídicos**. Revista Penal, n. 18, p. 3-44, España, 2006, p. 25.

¹³⁷ ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**. Trad. André Luís Callegari, Nereu José Giacomolli. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 15

¹³⁸ JAKOBS, Günther. **Sobre la normativización de la dogmática jurídico-Penal**. Traducción de Manuel Cancio Meliá y Bernardo Feijóo Sanchez. Madrid: Civitas, 2003, p. 69 e seguintes.

¹³⁹ ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. **Acerca de la teoría de bienes jurídicos**. Revista Penal, n. 18, p. 3-44, España, 2006, p. 27.

existência, obtida a partir da finalidade do Direito Penal - a proteção de bens jurídicos que se relacionam com os interesses dos cidadãos. Pode-se concluir que a teoria que defende a proteção exclusivamente das normas é incompleta, alcançando tão-somente a parte de sanção, não se observando o motivo da existência de determinada norma penal¹⁴⁰.

Assim, a teoria de JAKOBS prejudica o conceito de bem jurídico, produzindo uma visão organicista da sociedade na qual os interesses do indivíduo podem ser sacrificados, ou funcionalizados, de acordo com o interesse superior da perpetuação do todo social por meio da norma. Este modelo de JAKOBS é conceituado como “funcional próprio”.

Noutro lado, sob uma perspectiva distinta, há o modelo “funcional impróprio”, atrelado à teoria de ROXIN, onde se intenta revigorar o conceito de bem jurídico a partir de uma política criminal garantista, sustentada na Constituição, limitando o poder punitivo do Estado¹⁴¹.

A diferença presente nos dois modelos tem relação com a definição de bem jurídico por ROXIN: “circunstâncias reais dadas ou finalidades necessárias para uma vida segura e livre, que garanta todos os direitos humanos e civis de cada um na sociedade ou para o funcionamento de um sistema social que se baseia nestes objetivos”¹⁴².

ROXIN, como defensor do conceito de bem jurídico, aduz que a função do Direito Penal consiste em garantir a seus cidadãos uma existência pacífica, livre e socialmente segura, em todos os momentos que estas metas não possam ser alcançadas por outras medidas político-sociais que afetem, num menor grau, a liberdade dos cidadãos¹⁴³. Assim, percebe-se que ele enxerga o bem jurídico como limite de punição legítima do legislador, contrariando a ideia de que o bem jurídico deve entender o fim das normas.

Para ROXIN, o bem jurídico abrange tanto os bens individuais como os coletivos, mas estes últimos estariam sempre relacionados, no final das contas, ao indivíduo, reforçando que, acerca do conceito de bem jurídico:

La definición propuesta designa un concepto personal de bien jurídico como el que hace más de treinta años desarrollaron por vez primera RUDOLPHI,

¹⁴⁰ ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. **Acerca de la teoría de bienes jurídicos**. Revista Penal, n. 18, p. 3-44, España, 2006, p. 27.

¹⁴¹ TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto Penal**. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 197.

¹⁴² ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**. Trad. André Luís Callegari, Nereu José Giacomolli. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 18-19.

¹⁴³ ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**. Trad. André Luís Callegari, Nereu José Giacomolli. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 16.

MARX y HASSEMER, de forma similar y conforme con el concepto propuesto por el Proyecto alternativo. Tal concepto de bien jurídico no puede limitarse a bienes jurídicos individuales, sino que incluye bienes jurídicos de la comunidad. Éstos, sin embargo, sólo son legítimos cuando en última instancia sirven al ciudadano individual¹⁴⁴.

Portanto, o conceito de ROXIN se deixa levar pela normatização globalizada, pois busca construir um sistema de garantias, desvinculando o bem jurídico da mera proibição de condutas imorais, firmando-o como elemento indispensável no cuidado das garantias individuais dos cidadãos¹⁴⁵.

2.2. PROTEÇÃO DO BEM JURÍDICO DIANTE DO EXPANSIONISMO DA SOCIEDADE DE RISCO.

Diante de uma maior percepção dos riscos e, conseqüentemente, de uma íntima e crescente sensação de insegurança¹⁴⁶, existe uma pretensão social cada vez mais crescente no sentido de que o Estado, especialmente através do Direito Penal, dê algum tipo de resposta. Disso surge o que se denomina de Direito Penal do Risco, “caracterizado pela perda do caráter subsidiário e fragmentário e pela nítida assunção da missão de instrumento político de segurança”¹⁴⁷, é dizer: pela expansão do Direito Penal.

BECHARA ainda afirma que é cada vez mais presente, sob a esperança de se pôr fim à angústia de insegurança da sociedade, uma ampliação da intervenção penal, pois a coletividade se acha vítima, desvirtuando a função do Direito Penal:

A concepção clássica da lei penal como “magna carta” do agente, conforme expunha Von Liszt, cede seu lugar a uma compreensão do Direito Penal como

¹⁴⁴ ROXIN, Claus. **¿Es la protección de bienes jurídicos una finalidad del derecho pena?** In: HEFEDENHL, Roland (Ed.). *La Teoría del bien jurídico. ¿Fundamento de legitimación del derecho Penal o juego de abalorios dogmático?* Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 448.

¹⁴⁵ TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto Penal**. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 197.

¹⁴⁶ SILVEIRA, Fabiano Augusto Martins. *A legislação Penal Brasileira em Face da Chamada Sociedade do Risco*. **Revista IOB de Direito Penal e Processual Penal**, ano XI, n. 61, p. 47-56, abr./maio 2010, p. 48.

¹⁴⁷ BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. *Discursos de emergência e política criminal: o futuro do Direito Penal Brasileiro*. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 103, p. 411-436, jan./dez. 2008, p. 411-413.

“magna carta” da vítima, causando reviravolta em seus pressupostos científicos, a começar pela própria legalidade¹⁴⁸.

Sobre isso, SILVA SÁNCHEZ aduz que a expansão do sistema de Direito Penal é uma resposta à identificação social com a vítima do delito antes de com o autor. Isto vem ocorrendo pois há uma sociedade majoritariamente de ordem passiva, que reclama uma atitude frente ao Direito Penal¹⁴⁹.

Conforme parte da doutrina contra expansionista, percebe-se que isso decorre da crise do Direito Penal fundado na proteção de bens jurídicos, demonstrando-se alguns “agouros” desta crise do paradigma penal¹⁵⁰. O que se observa é que a expansão do Direito Penal é determinada pelo aparecimento destes novos riscos, bem assim diante do aumento da sensação de insegurança na população¹⁵¹.

SOSA traz uma questão importante: o reforço de deveres jurídicos de natureza econômica ou social implicam numa crescente utilização de conceitos indeterminados e de cláusulas penais em branco em afronta ao princípio da legalidade criminal, para além da incriminação de novos comportamentos, abnegando, assim, a função de bem jurídico-penal¹⁵².

¹⁴⁸ BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. Discursos de emergência e política criminal: o futuro do Direito Penal Brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 103, p. 411-436, jan./dez. 2008, p. 412.

¹⁴⁹ SILVA SÁNCHEZ, Jesús Maria. **La expansión del derecho Penal**. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales. Madrid: Civitas, 2001, p. 52-53. Sobre o tema, o autor ainda acrescenta: “En efecto, en este marco se está produciendo un cambio progresivo en la concepción del Derecho Penal subjetivo (ius puniendi): de advertirse en él ante todo «la espada del Estado contra el desvalido delincuente» se pasa a una interpretación del mismo como «la espada de la sociedad contra la delincuencia de los poderosos» ios Ello provoca la consiguiente transformación también en el ámbito del Derecho Penal objetivo (ius poenale): en concreto, se tiende a perder la visión de éste como instrumento de defensa de los ciudadanos frente a la intervención coactiva del Estado. Y, así, la concepción de la ley Penal como «Magna Charta» de la víctima aparece junto a la clásica de la «Magna Charta» del delincuente; ello, si es que ésta no cede la prioridad a aquélla”.

¹⁵⁰ SOSA, Susana Aires de. Sociedade do risco: requiem pelo bem jurídico?. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 18, n. 86, p. 231-246, set./out. 2010, p. 234.

¹⁵¹ Sobre o assunto, SILVA SÁNCHEZ afirma que “De cualquier manera, más importante que tales aspectos objetivos es seguramente la dimensión subjetiva de dicho modelo de configuración social. Desde esta última perspectiva, nuestra sociedad puede definirse todavía mejor como la sociedad de la «inseguridad sentida» (o como la sociedad del miedo). En efecto, uno de los rasgos más significativos de las sociedades de la era postindustrial es la sensación general de inseguridad o esto es, la aparición de una forma especialmente aguda de vivir el riesgo. Es cierto, desde luego, que los «nuevos riesgos» - tecnológicos y no tecnológicos - existen. Pero asimismo lo es que la propia diversidad y complejidad social, con su enorme pluralidad de opciones, con la existencia de una sobreinformación a la que se suma la falta de criterios para la decisión sobre lo que es bueno o malo, sobre en qué se puede confiar y en qué no, constituye un germen de dudas, incertidumbres, ansiedad e inseguridad.” SILVA SÁNCHEZ, Jesús Maria. **La expansión del derecho Penal**. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales. Madrid: Civitas, 2001, p. 32.

¹⁵² SOSA, Susana Aires de. Sociedade do risco: requiem pelo bem jurídico?. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 18, n. 86, p. 231-246, set./out. 2010, p. 234.

A desenfreada produção legislativa é responsável pela expansão do Direito Penal, especialmente no Brasil. Assim, a sanção penal está sempre permeando às instâncias de decisão política, como se fosse o norte para a resolução dos problemas da sociedade, tornando-se “um dos mais negativos capítulos da história do Direito Penal”¹⁵³, distanciando-se por completo da verdadeira finalidade protetiva do Direito Penal.

A bem da verdade, o Direito Penal vem sendo desmoralizado, incapaz de reagir à pressão social, afastando-se de um modelo que visa à proteção altamente exclusiva de bens pessoais, tais como a vida, a integridade física, a liberdade, e, mesmo, a “ordem tributária”.

Quanto à político-criminal, novos bens jurídicos são contemplados e o Direito Penal (em expansão) se demuda na instância mais avançada de controle de riscos, de punição preventiva de comportamentos arriscados, mas não ainda danosos e, na teoria da pena, ganha força a ideia de prevenção geral positiva¹⁵⁴, isto é, a pena se volta para a educação e fidelidade dos não desviantes.

Segundo a teoria monista-pessoal dos bens jurídicos-penais, o Direito Penal não pode nem deve, diante de suas especificidades, ser instrumento de proteção dos novos e grandes riscos próprios da sociedade contemporânea e, ainda mais, dos riscos que ameaçam a sociedade do futuro¹⁵⁵.

O emprego do Direito Penal, segundo essa teoria, para minimizar os perigos científicos e tecnológicos teria exclusivamente um caráter simbólico e meramente preventivo¹⁵⁶. HASSEMER aduz que um dos principais representantes desta escola, as tendências do Direito Penal moderno questionam a função tradicionalmente reconhecida ao bem jurídico de impor ao legislador penal uma barreira de modo a evitar ou dificultar uma fuga precipitada da normatividade penal para os interesses da política criminal¹⁵⁷.

¹⁵³ BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. **Bem jurídico-Penal**. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 214.

¹⁵⁴ Segundo ROXIN, a prevenção geral positiva é a reafirmação do Direito perante o injusto. ROXIN, Claus. **Política criminal y sistema del derecho Penal**. Trad. Francisco Muñoz Conde. Barcelona, 1972.

¹⁵⁵ SOUSA, Susana Aires de. Sociedade do risco: requiem pelo bem jurídico?. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 18, n. 86, p. 231-246., set./out. 2010, p. 235.

¹⁵⁶ HERZOG, Félix. **Algunos riesgos del derecho Penal del riesgo**. Revista Penal, n. 4, 1999, p. 56.

¹⁵⁷ HASSEMER, Winfried. **Lineamentos de una teoría personal del bien jurídico**. Doctrina Penal: teoría y práctica en las ciencias Penales. Buneos Aires, v. 12, 1989, p. 275 e seguintes.

Claro, essa não é a única opinião existente acerca da tutela de novos riscos, isto é, da criação de novos bens jurídicos a serem tutelados pelo Direito Penal e, conseqüentemente, da ascendente criminalização.

Fundamental, de logo, discorrer sobre a capacidade de rendimento da teoria do bem jurídico especificamente no que diz respeito ao potencial crítico do bem jurídico supraindividual, especialmente porque o caso que se estuda refere-se à criminalização de uma conduta que se “amolda” ao tipo penal que tem como bem jurídico a “ordem tributária”.

Deve-se questionar, neste ponto, se a legitimidade dos bens jurídicos que agora figuram no eixo de novos crimes encontra no Direito Penal o meio mais adequado para proceder à proteção desses mesmos bens, ou se, ao contrário, haveria formas mais eficazes e menos custosas ao indivíduo e ao conjunto social para fazê-lo de maneira satisfatória¹⁵⁸.

Assim, não se sabe, é verdade, se é possível manter a função crítica do bem jurídico também quando se fala em bens supraindividuais. Essa função crítica somente se faz possível quando se reconhece como legítimo e se sabe qual bem se quer tutelar, através da norma, assim como quando seja possível identificar a ofensa ao mesmo. Não havendo tal ofensa, equivocado está qualquer meio de criminalização.

2.2.1. DIREITO PENAL SIMBÓLICO.

Primeiramente, é preciso ter em mente que o termo ‘simbólico’ não possui um conceito preciso, sendo, na verdade, um fenômeno verificado através de uma oposição entre realidade e aparência, entre o que é manifesto e o que é latente, entre o verdadeiramente querido e o aplicado. Segundo HASSEMER, se trata sempre dos efeitos reais das leis penais, não havendo dúvidas de que simbólico se associa com engano¹⁵⁹.

¹⁵⁸ GIULIANI, Emília Merlini. A função crítica do bem jurídico supraindividual frente à intervenção Penal. **Revista Justiça e Sistema Criminal**, v. 6, n. 11, p. 101-120, jul./dez. 2014. No mesmo sentido, GRACIA MARTÍN, Luis. Contribución al esclarecimiento de los fundamentos de legitimidad de la protección Penal de bienes jurídicos colectivos por el Estado social y democrático de derecho. **Revista Peruana de Ciencias Penales**, n. 24, p. 363-389, p. 384. Disponível em: http://201.23.85.222/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=98943. Acesso em: 20 set. 2020.

¹⁵⁹ HASSEMER, Winfried. **Derecho Penal Simbólico y protección de Bienes Jurídicos**, en Varios Autores. Pena y Estado, Santiago: Editorial Jurídica Conosur, 1995, p. 27.

Ponto crítico da moderna legislação penal é o chamado Direito Penal simbólico. Este termo, segundo ROXIN, é usado para caracterizar dispositivos penais que não geram, primariamente, efeitos protetivos concretos, mas que servem à manifestação de grupos políticos ou ideológicos através da declaração de determinados valores ou o repúdio a atitudes consideradas lesivas¹⁶⁰. Comumente, não se almeja mais do que acalmar os eleitores, dando-se, através de leis previsivelmente ineficazes, a falácia impressão de que se está fazendo algo para combater ações e situações indesejadas. Ainda pior é quando se mal interpreta a norma, com objetivos similares.

LIRA aduz que a atuação irracional do legislador pode produzir leis penais com limitações formais e materiais, podendo despertar na sociedade um sentimento de descrédito pela lei porque quando são carregadas de vícios de linguagem (Racionalidade Linguística) não se harmonizam ao arcabouço jurídico (Racionalidade Jurídico-Formal), não permitem adequação do texto à conduta dos destinatários (Racionalidade Pragmática), não alcançam os fins a que foram propostas (Racionalidade Teleológica) e suas condutas e valores apresentam déficit de justificação ética (Racionalidade Ética)¹⁶¹.

É preciso, em primeiro lugar, então, questionar: são legítimas tais leis penais simbólicas? Segundo ROXIN, não se pode responder a esta pergunta univocamente, com um sim ou com um não¹⁶². Todos os dispositivos penais almejam não somente impedir e punir determinados delitos, como também atuar sobre a consciência jurídica da população. É certo que, quando o Estado se dispõe a proteger a vida, a integridade física, a propriedade, por exemplo, tenta ele fortalecer na população o respeito por estes valores. Nisto não há nada de problemático, muito pelo contrário, esta prevenção geral positiva é, muito mais, uma das importantes finalidades reconhecidas do Direito Penal.

¹⁶⁰ ROXIN, Claus. **Que comportamentos pode o Estado proibir sob ameaça de pena?** Sobre a legitimação das proibições penais. Texto distribuído aos inscitos no seminário ocorrido em Porto Alegre, nos dias 18 a 20 de março de 2004, em homenagem ao Professor Claus Roxin, organizado pelo Prof. Cezar Roberto Bitencourt, p. 1-12.

¹⁶¹ LIRA, Cláudio Rogério Sousa. **Direito Penal da pós-modernidade:** a racionalidade legislativa para uma sociedade de risco. Curitiba: Juruá, 2015, p. 107.

¹⁶² ROXIN, Claus. **Que comportamentos pode o Estado proibir sob ameaça de pena?** Sobre a legitimação das proibições penais. Texto distribuído aos inscitos no seminário ocorrido em Porto Alegre, nos dias 18 a 20 de março de 2004, em homenagem ao Professor Claus Roxin, organizado pelo Prof. Cezar Roberto Bitencourt, p. 1-12.

Mais importante, na verdade, é perceber que a (i)legitimidade de elementos legislativos simbólicos depende de se o dispositivo, ao lado de suas finalidades de atuar sobre a consciência da população e de manifestar determinadas disposições de ânimo, se mostra realmente necessário para a efetiva proteção de uma convivência pacífica¹⁶³.

A coletividade, amargurada ante a crescente criminalidade, aparenta estar disposta a renunciar a determinadas liberdades e garantias, em prol de um sistema punitivo, em tese, mais eficiente. Dessa forma, a resposta à criminalidade que vem dessa pressão social, surge com caráter repressivo, com uma maior severidade e reforço dos aspectos simbólicos da punição¹⁶⁴.

¹⁶³ ROXIN trata da (i)legitimidade do de Leis penais simbólicas em uma de suas obras: “Desejo explicitar o que digo com base num único dispositivo, o tipo da incitação contra um povo (Volksverhetzung), que está contido no Código Penal alemão (§ 130) desde 1994, tendo sofrido ligeiras modificações. Segundo a alínea I deste dispositivo, é punível “quem, de modo idôneo a perturbar a paz pública, incita ao ódio contra partes da população, ou a atos de violência ou arbítrio contra elas, ou ataca a dignidade de outros, ao injuriar, desrespeitar com má-fé ou caluniar partes da população.” Considero justificado este dispositivo Penal. É verdade que o bem jurídico sugerido pela Lei e aceito pela maioria dos intérpretes, a “paz pública”, é bastante vago, máxime se levarmos em conta que o comportamento sequer tem de perturbar a paz, bastando que seja “idôneo” para tanto. Mas os comportamentos descritos neste tipo lesionam diretamente a personalidade dos atingidos; e também a dignidade humana, mencionada na segunda parte do dispositivo, pode ser aqui com acerto utilizada para fundamentar a punibilidade. Pois se “partes da população” forem ameaçadas e discriminadas de um modo descrito no tipo, não podem elas mais viver livre e pacificamente na sociedade, mas apenas em constante cautela, com medo e preocupação. O Direito Penal tem, porém, de cuidar para que o indivíduo tenha uma vida segura e livre de tais perturbações, de modo que este dispositivo se mostra legítimo. Esta legitimidade não é diminuída pelo fato de o legislador simultaneamente realizar um manifesto em prol da tolerância e de valores humanos. Mas a alínea III dos parágrafos da incitação contra um povo vai além. Ela ameaça com pena máxima de até cinco anos de privação de liberdade também aquele que “de modo idôneo a perturbar a paz pública, faça apologia, negue a ocorrência ou o caráter lesivo” de um fato de genocídio “cometido sob o domínio do nacional-socialismo”. É punível, assim, uma pessoa que questione que os nazistas tenham assassinado um grande número de judeus no infame campo de concentração de Auschwitz. Por isso fala-se, exemplificadamente, na punibilidade da “mentira de Auschwitz”. Por mais abjeta e reprovável que seja a mentirosa negação da ocorrência ou do caráter lesivo dos assassinatos praticados pelos nazistas, permanece problemática a legitimidade da cominação Penal. Quem faz apologia destes assassinatos, ou afirma terem eles sido inventados pelos judeus para difamar os alemães, pode ser punido já segundo a primeira alínea do tipo que estamos examinando. Mas a “mera negação de um fato histórico sem caráter de agitação” ou a negação de seu caráter lesivo realizada da mesma maneira não prejudicam a convivência pacífica das pessoas. Afinal, a verdade do contrário de tais afirmações mentirosas está historicamente comprovada e é reconhecida pela generalidade, de modo que quem negue tais fatos ou seu caráter lesivo não encontra ressonância, mas se expõe ao desprezo público, como idiota ou fanático de má-fé. A punição pode até mesmo servir para que os autores se elevem à categoria de mártires, declarando que se está a utilizar o Direito Penal para oprimir a verdade. A discussão pública de tais afirmações mentirosas as tornará inócuas com mais rapidez e segurança que a sua punição. O tipo da mentira de Auschwitz é, portanto, uma Lei preponderantemente simbólica. Ele é desnecessário para a proteção de bens jurídicos, mas manifesta que a Alemanha é um país historicamente marcado, que não esconde e nem se cala a respeito dos crimes do nazismo, e que hoje representa uma sociedade pacífica e respeitadora das minorias. Trata-se de uma louvável disposição de ânimo. Mas sem a imprescindibilidade da intervenção para proteger bens jurídicos, o Direito Penal não é instrumento idôneo para a manifestação e consolidação de uma tal atitude. A verdade histórica enquanto tal deve conseguir se impor, sem ajuda do Direito Penal.” ROXIN, Claus. **Que comportamentos pode o Estado proibir sob ameaça de pena? Sobre a legitimação das proibições penais.** Texto distribuído aos inscitos no seminário ocorrido em Porto Alegre, nos dias 18 a 20 de março de 2004, em homenagem ao Professor Claus Roxin, organizado pelo Prof. Cezar Roberto Bitencourt, p. 1-12.

¹⁶⁴ PANZERI, André de Almeida. A sanção de perda de bens no Direito Penal econômico. **Revista Brasileira de Ciências Criminas – RBCCRIM** 52/09, jan.-fev. 2005, p. 49-50.

Para HASSEMER, há uma classificação para as diversas formas simbólicas de Direito: leis de declaração de valores (exemplo: a criminalização do aborto); leis com caráter de apelação moral (exemplo: Direito Penal do meio ambiente); respostas substitutivas do legislador (exemplo: leis que servem de álibi para crises momentâneas); e leis de compromisso (exemplo: cláusulas penais gerais)¹⁶⁵.

Poder-se-ia fazer uma analogia desses claros exemplos de HASSEMER com a criminalização pelo Supremo de uma conduta que não previsão em Lei Penal, ou, no mínimo, sua adequação típica é extremamente duvidosa. A criminalização do ICMS declarado e não paga é uma espécie, sem dúvidas, de um Direito Penal Simbólico, não com a criação de um tipo penal pelo legislador, mas pela criminalização de uma conduta pelo Judiciário (exemplo idêntico é a recente criminalização da homofobia¹⁶⁶).

Segundo o mesmo autor, há vários exemplos da presença do simbolismo no Direito Penal, como no caso da pena, em que há a conservação da confiança do povo no Direito ou a confiança do povo na não vulnerabilidade do Direito Penal.

Ao se escolher um bem jurídico que, em verdade, não merece tutela pelo Direito Penal, existirá uma diferença entre os objetivos manifestos ou diretos e os objetivos latentes ou ocultos, sendo que estes predominam sobre aqueles, realizando-se, com isso, outros objetivos que não os descritos na norma. Esta predominância dos objetivos latentes fundamenta o engano ou a aparência¹⁶⁷.

O Direito Penal, tem como uma de suas funções a preventiva, que apenas é cumprida quando se protege de verdade os bens jurídicos cuja missão é proteger. Missão essa que vem se tornando cada vez mais difícil, especialmente quando se trata de bens jurídicos supraindividuais, como é o caso do bem jurídico “ordem tributária”. Um Direito Penal simbólico que cede seus objetivos manifestos em favor dos latentes, portanto, trai os princípios

¹⁶⁵ HASSEMER, Winfried. **Derecho Penal Simbólico y protección de Bienes Jurídicos**, en Varios Autores. Pena y Estado, Santiago: Editorial Jurídica Conosur, 1995, p. 25.

¹⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão n.º 26**. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, julgado em: 13 jun. 2019.

¹⁶⁷ HASSEMER, Winfried. **Derecho Penal Simbólico y protección de Bienes Jurídicos**, en Varios Autores. Pena y Estado, Santiago: Editorial Jurídica Conosur, 1995, p. 29.

de um Direito Penal liberal, especialmente o princípio de proteção de bens jurídicos e elimina a confiança da população na Administração da Justiça¹⁶⁸.

A bem da verdade, as leis penais simbólicas não buscam a proteção de bens jurídicos, não sendo necessárias, conforme ensina ROXIN, “para o asseguramento de uma vida em comunidade e que, ao contrário, *perseguem fins que estão fora do Direito Penal* como o apaziguamento do eleitor ou uma apresentação favorecedora do Estado”¹⁶⁹.

Depois de tudo que se analisou, percebe-se que as normas penais simbólicas devem ser repelidas. A diferença entre objetivos manifestos e os ocultos sugere uma ilegitimidade dessas normas penais. Na medida em que a doutrina busca enfrentar as dificuldades de uma racionalização das normas penais a partir de sua identificação com a legalidade, está claro que cada vez mais irá se valer de argumentos e objetivos simbólicos, os quais passam a se “entranhar em toda produção jurídica”¹⁷⁰.

O Estado se utiliza cada vez mais do caráter simbólico do Direito Penal, orientado pelo escopo de transmitir à população uma tranquilidade, dando a impressão de uma repressão institucional aos delitos¹⁷¹. Revela-se absolutamente prejudicial o ato de transformar o simbolismo penal em função exclusiva da norma, que assim surge sem condições mínimas de cumprir as finalidades protetivas a que se propôs.

Como afirmar BECHARA:

nesse novo contexto, surge um Direito Penal voltado à prevenção do futuro, deixando de lado a preocupação com uma resposta adequada ao passado e, portanto, com a resolução direta do problema jurídico-penal, o que dá lugar a uma função simbólica, que visa a produzir na opinião pública o sentimento de tranquilidade e de um legislador atuante¹⁷².

¹⁶⁸ HASSEMER, Winfried. **Derecho Penal Simbólico y protección de Bienes Jurídicos**, en Varios Autores. Pena y Estado, Santiago: Editorial Jurídica Conosur, 1995, p. 35.

¹⁶⁹ ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 24.

¹⁷⁰ TAVARES, Juarez. **Os objetos simbólicos da proibição**: o que se desvenda a partir da presunção de evidência. Disponível em <http://www.anima-opet.com.br/pdf/anima5/Juarez-Tavares.pdf>. Acesso em: 30 de outubro de 2020.

¹⁷¹ SHIRAKI, Ariella Toyama. A legitimidade do Direito Penal econômico como Direito Penal do perigo – Uma análise à luz dos princípios da lesividade e da intervenção mínima. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, RBCCRIM, n. 83, p. 7-52, 2010, p. 9-10.

¹⁷² BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. Discursos de emergência e política criminal: o futuro do Direito Penal BRASILEIRO. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 103, p. 411-436, jan./dez. 2008, p. 419.

O que ocorre e vê-se presente na decisão do Supremo é que vinculados a instrumentos dogmáticos verdadeiramente inadequados para as novas mudanças atuais – a exemplo dos novos contextos de risco e da criminalidade difusa -, atrelados a velhos paradigmas, tanto o legislador quanto os operadores do Direito (incluindo-se, especialmente, o Judiciário) não encontram soluções eficazes para a criminalidade atual, simplesmente expedindo simbolicamente normas incriminadoras e interpretando como crime condutas que não afetam bem jurídico relevante, acarretando uma inadequada deslegitimidade e disfuncionalidade do Direito Penal¹⁷³.

Enfim, deve-se duvidar, mesmo, não só das normais simbólicas, mas das decisões que criminalizam condutas penais simbólicas, de modo inconstitucional e ilegal, cujo interesse tutelado não deveria ser uma prioridade, como ocorre no crime fiscal de apropriação indébita tributária, que passa a ter natureza meramente artificial (arrecadatória)¹⁷⁴.

2.2.2. DA UTILIDADE DO DIREITO PENAL PARA A ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA À LUZ DA LEI N.º 8.137/90.

No que tange aos delitos tributários, tem-se que a lei n.º 8.137/90, nos artigos que tratam dos delitos, revogou¹⁷⁵ a lei n.º 4.729/65, que previa os crimes de sonegação fiscal. O novo diploma legal manteve - de forma substancial - as mesmas condutas delitivas da lei derogada, criando, ademais, novos preceitos primários.

Como destaque, pode-se citar a exclusão do modelo legislativo anterior, passando os delitos previstos no artigo 1º, I ao V¹⁷⁶ a estabelecer crimes materiais, é dizer: aqueles que

¹⁷³ SHIRAKI, Ariella Toyama. A legitimidade do Direito Penal econômico como Direito Penal do perigo – Uma análise à luz dos princípios da lesividade e da intervenção mínima. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, RBCCRIM, N. 83, p. 7-52, 2010, p. 12.

¹⁷⁴ GOMES, Nuno Sá. Evasão fiscal, infracção fiscal e processo Penal fiscal. *Cadernos de Ciência e Técnica Penal*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1997, p. 17-128.

¹⁷⁵ Segundo Rui Stoco, “a afirmação de mera derrogação, e não ab-rogação ou revogação integral, é feita apenas porque ficou mantido o art. 5º, que substitui os §§ 1º e 2º do art. 334 do Código Penal, que prevê o delito de contrabando e descaminho, inatingido pela Lei revogadora”. SILVA FRANCO, Alberto; STOCO, Rui (Coord.). **Leis Penais e sua Interpretação Jurisprudencial**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 602.

¹⁷⁶ BRASIL. **Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. 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

dependem de um resultado naturalístico para a sua consumação¹⁷⁷, dependem de uma real supressão ou redução de determinado tributo, ao passo que no art. 2º¹⁷⁸ encontra-se os crimes formais que, por seu turno, independem de um resultado para a sua materialização.

Referida mudança legislativa repercutiu na jurisprudência, com a solidificação do entendimento, por súmula da Suprema Corte, da necessidade de que haja o exaurimento do processo administrativo-fiscal para a propositura da ação penal, apenas nos crimes tributários materiais. Corroborando com o exposto, FÖPPEL aduz que “tal mudança de paradigma, passando a consumação do delito a se verificar apenas quando da supressão ou a redução do tributo, levou a consequências práticas de inegável relevância”¹⁷⁹.

Outra consequência da tipificação penal da Lei nº. 8.137/90 é a clara proteção que se pretende dar à Administração Pública, contribuindo para que o órgão arrecadador consiga reaver os valores de impostos não pagos ou pagos a menor.

Para MOCCIA, é realmente indispensável investigar o setor da economia e, dentro dela, o sistema de proteção das finanças públicas, frisando o autor que, de fato, tem-se colocado em evidência condutas danosas em que antes não havia sido reconhecida especial gravidade¹⁸⁰.

operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

¹⁷⁷ Segundo Juarez Cirino dos Santos, vislumbra-se, nos tipos de resultado, uma separação espaço-temporal entre ação e resultado, ligados por um nexo de causalidade, pois se exige – para sua implementação – a produção de um resultado naturalístico, que pode ser tanto uma lesão ao objeto sobre o qual recai a conduta quanto a mera exposição deste a uma situação de perigo. Nos tipos de mera atividade se perfazem apenas com a realização da ação descrita, sem necessidade de qualquer resultado que lhe seja independente, não existindo separação, portanto, no plano natural de espaço e tempo, entre ação e resultado, já que este se exaure naquela. CIRINO DOS SANTOS, Juarez.

A moderna teoria do fato punível. Rio de Janeiro: Revan, 2002, p. 34.

¹⁷⁸ BRASIL. **Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por Lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

¹⁷⁹ FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes Tributários: legislação Penal especial em homenagem a Raul Chaves.** Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010, p. 61.

¹⁸⁰ No mesmo sentido, vale a pena destacar as palavras do autor: “Se há ensayado una estructuración de los tipos como alternativa al control de conductas danosas de intereses funcionales para el bienestar de la colectividad – y, por consiguiente, al de toda persona que forme parte de ésta – que autorizada doctrina há definido como bienes-

Trata-se de uma tentativa de articular objetos de tutela de novo cunho, servindo de base para soluções normativas insatisfatórias, gerando, assim, a incriminação de fatos, ora inofensivos, ora que lesam bens poucos significativos.

Acontece que, muitas vezes, nas condutas postas pela referida Lei sequer existe um perigo abstrato, mas sim um perigo global, ideia distante da razão de existir do Direito Penal¹⁸¹.

Nesse sentido, um exemplo claro existe no âmbito tributário. Somente uma fraude tributária, embora seja de um valor acima do limite que ultrapassa a insignificância – que é o que se poderá ser julgado no âmbito penal -, não põe realmente em perigo relevante o bem jurídico.

O perigo seria, aqui, o somatório de várias possíveis fraudes, ou seja, não é a conduta individual a causadora da real lesão, mas sua acumulação e globalização. Sob a perspectiva da lesividade concreta, portanto, não há fundamento para a intervenção penal, não obstante possa justificar a intervenção do Direito Administrativo¹⁸².

Segundo SILVA SÁNCHEZ, este critério é, portanto, inadmissível para a imputação penal, pois uma sanção assim fundamentada não deixa de ser, sob a perspectiva do Direito Penal, uma sanção *ex iniuria tertii*¹⁸³, isto é, uma sanção que decorre da probabilidade de que

prestación: es decir, los bienes representados por la disponibilidad económico-financiera sin los cuales es imposible la asunción de las funciones típicas de un Estado social de Derecho, por aproximar, por tanto, en la tutela, a aquellos bienes que conforman el repertorio, por así decirlo, histórico y tradicional de derivaciones liberales. El referente objetivo viene dado por bienes como la correcta gestión económica, la creación de los presupuestos necesarios para un desarrollo racional de la vida económica, el correcto funcionamiento del sistema económico, el orden estable de la economía o la regular percepción de los tributos.” MOCCIA, Sergio. **De la tutela de bienes a la tutela de funciones**: entre ilusiones postmodernas y reflujos iliberales”, trad. de R. Ragués y Vallès. In: SILVA SÁNCHEZ, Jesús Maria.

¹⁸¹ SILVA SÁNCHEZ, Jesús Maria. **La expansión del derecho Penal**. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales. Madrid: Civitas, 2001, p. 127/128.

¹⁸² Referido exemplo, merece citação integral (tradução livre) “Uma única fraude tributária, ainda que seja de mais de 15 milhões de pesetas (caso espanhol) – que é o que se julga no âmbito Penal– não põe realmente em perigo relevante o bem jurídico, já se entenda este no sentido do patrimônio da Fazenda Pública, já no das funções sociais dos tributos. O perigoso seria aqui o efeito acumulativo. Logo, não é a conduta individual a lesiva, senão sua acumulação e globalização. Sob perspectivas de lesividade concreta, não há base para a intervenção Penal, ainda que o significado global, setorial do gênero de condutas, possa justificar claramente a intervenção do Direito Administrativo (e isso a partir de uma fraude de pouca monta que, multiplicada pelo número de contribuintes, poderia já começar a ter um enorme significado: assim, uma fraude por contribuinte de dez mil pesetas – equivalente a R\$ 100,00 -, multiplicada por uns 25 milhões de contribuintes, daria a enorme cifra global de 250 bilhões de pesetas (ou R\$ 2,5 bilhões de reais). O que implica que, obviamente, a fraude de somente 10.000 pesetas deva ser considerada ilícito administrativo e sancionada”. SILVA SÁNCHEZ, Jesús Maria. **La expansión del derecho Penal**. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales. Madrid: Civitas, 2001, p. 128/129.

¹⁸³ SILVA SÁNCHEZ, Jesús Maria. **La expansión del derecho Penal**. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales. Madrid: Civitas, 2001, p. 127.

outros cometam o mesmo delito, decorrente, portanto, da impossibilidade de se inserir nela juízos de lesividade concretos¹⁸⁴.

Assim sendo, pode-se afirmar que o Direito Penal das sociedades pós-industriais se movimenta no sentido da sua administrativização, transformando-se, em certo ponto, em um Direito de gestão de grandes problemas sociais.

Nesse sentido, as medidas despenalizadoras são um bom exemplo do tratamento que é dado pelo legislador brasileiro acerca do bem jurídico 'ordem tributária' - tutelado pelo Direito Penal de forma totalmente alinhada com uma função patrimonialista do Estado, nada obstante estas medidas denotarem outro viés, não o da criminalização de condutas penais tributárias, mas pelo desproporcional tratamento dado aos delitos fiscais em relação a outros delitos patrimoniais (individuais), pois se aqueles são tão graves como se apresenta na Lei, não poderia suportar uma extinção da punibilidade pela mera quitação do débito fiscal, esquecendo-se a responsabilidade penal do agente que cometeu uma lesão/fraude contra o fisco.

2.3. O BEM JURÍDICO-PENAL TUTELADO NOS ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS

Após a análise sobre os bens jurídicos, na ótica das teorias funcionalistas, resguardados pelo Direito Penal em geral, especialmente na perspectiva de ROXIN, cumpre destacar qual bem jurídico o direito penal tributário visa a proteger, bem como sua relevância para a manutenção do convívio e da paz social.

Segundo BITENCOURT, o exercício do *ius puniendi* estatal deve ser colocado a serviço dos interesses sociais. Objetivando, especialmente, a proteção de bens jurídicos fundamentais:

os crimes contra a ordem tributária, tipificados na Lei n. 8.137/90, devem ser necessariamente interpretados e aplicados também *com vistas à proteção subsidiária de um bem jurídico determinado, neste caso, a ordem tributária* 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. Atividade que, por sua importância para o desenvolvimento das finalidades do Estado, é instituída e sistematizada nos

¹⁸⁴ OLIVEIRA, Ana Carolina Carlos de. A tutela (não) Penal dos delitos por acumulação. **Revista Liberdades**, nº 14 - setembro/dezembro de 2013, p. 43-44.

arts. 145 a 169 da Constituição Federal de 1988, assumindo o caráter de bem jurídico supra individual¹⁸⁵.

Para GRECO, a ideia de bem jurídico é fortalecida quando exceções surgem, pois é possível demarcar com precisão em que ponto se está utilizando o Direito Penal para tutelar interesses que já não são referíveis ao homem e ao sistema social existentes. Acrescenta, ainda, que o bem jurídico é fundamental para legitimar uma incriminação¹⁸⁶.

Uma boa compreensão dos crimes contra a ordem tributária, conforme leciona BITENCOURT, exige que se domine a concepção de bem jurídico (para que não se tutele objetos jurídicos distintos para o mesmo delito), e afirma, ainda, que, no âmbito dos delitos tributários, há duas “vertentes básicas que divergem sobre o objeto jurídico de proteção penal no âmbito dos delitos fiscais: *de um lado, encontram-se as posturas patrimonialistas e, de outro lado, as funcionais*”¹⁸⁷.

Para PALHARES, os crimes tributários possuem “bem jurídico bifronte: de um lado, o interesse estatal na obtenção de meios para a consecução de suas atividades e prestação de seus serviços; de outro, o interesse patrimonial do Tesouro”. Com efeito, atingiria os objetivos da política econômica, pois, ao sonegar o tributo devido, estar-se afetando a arrecadação estatal, prejudicando as atividades do Estado¹⁸⁸.

Defende-se, na visão patrimonialista, que o objeto jurídico tutelado nos crimes tributários é o patrimônio da Fazenda Pública, relacionado ao erário público e arrecadação tributária. Nesse ponto, BITENCOURT ensina que

Cabe esclarecer, desde logo, que a referência ao patrimônio da Fazenda Pública, como objeto jurídico protegido, não deve ser entendida aqui como sinônimo do bem jurídico patrimônio público, já constituído, mas à noção de patrimônio dinâmico, enquanto objeto de referência sobre o qual incidem os

¹⁸⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. E-Book. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 21.

¹⁸⁶ GRECO, Luís. “Princípio da ofensividade” e crimes de perigo abstrato: uma introdução ao debate sobre o bem jurídico e as estruturas do delito. **Revista Brasileira de Ciências Criminas**, n. 49, jul.-ago., 2004, São Paulo, p. 110-111

¹⁸⁷ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. E-Book. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 21-22.

¹⁸⁸ PALHARES, Cíntia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários: uma visão prospectiva de sua desPenalização**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004, p. 149.

comportamentos incriminados para a produção do resultado descrito no tipo, que afligem a atividade tributária desenvolvida pelo Estado¹⁸⁹.

No entanto, isto encontra resistência tendo em vista a sua generalidade, já que o objetivo da arrecadação tributária é o custeio e financiamento das atividades estatais, as quais são atingidas indiretamente pelos delitos praticados, sendo difícil comprovar o nexo entre condutas individuais de sonegação fiscal e a afetação que isto causa ao Estado (nas obras e serviços públicos custeados com o pagamento de tributos)¹⁹⁰.

Para BITENCOURT, nada obstante o interesse jurídico imediato tutelado de forma direta pelo Direito Penal Tributário seja o patrimônio público, concernente à receita tributária, quando o Estado tutela estes interesses, produz efeitos que refletem sobre outras relações jurídicas¹⁹¹.

Há alguns exemplos, presentes na obra do referido autor, de tutelas indiretas que refletem em inúmeros interesses, na ocasião de o Direito Penal proteger o patrimônio público expresso pela receita pública:

- a) a solidariedade tributária, que é expressão da igualdade dos sujeitos, proporcionalmente implementada pela regra da capacidade contributiva;
- b) a igualdade de condições no exercício da competição mercantil;
- c) a estrutura institucional do Estado, viabilizadora da prestação das tutelas sociais que lhe são constitucionalmente conferidas;
- d) a função administrativa estatal de arrecadação tributária, assim como a eficácia dos instrumentos utilizados para tal finalidade;
- e) a qualidade de vida dos indivíduos beneficiários das prestações estatais de cunho social;
- f) a base cultural dos integrantes da sociedade, referente à consciência acerca da importância do respeito ao patrimônio público, considerado como instrumento de implementação efetiva do Estado Social e Democrático de Direito.¹⁹²

Quem também se coaduna com este posicionamento é ESTELLITA, que diz que a arrecadação tributária “*representa um valor supra individual*, com relevância constitucional e

¹⁸⁹ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária**, E-Book. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 22.

¹⁹⁰ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária**, E-Book. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 22.

¹⁹¹ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária**, E-Book. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 23.

¹⁹² BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária**, E-Book. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 23-24.

indiretamente reconduzível à pessoa humana, apto, portanto, a ser tutelado com o emprego da sanção penal”¹⁹³.

Contudo, é preciso observar que também a pena deve ser a mais adequada em relação à conduta humana praticada em dissonância com o tipo penal, conforme ensina BECCARIA:

fica evidente que o fim das penas não é atormentar e afligir um ser sensível, nem desfazer o delito já cometido. É concebível que um corpo político que, bem longe de agir por paixões, é o tranquilo moderador das paixões particulares, possa albergar essa inútil crueldade, instrumento do furor e do fanatismo, ou dos fracos tiranos? Poderiam talvez os gritos de um infeliz trazer de volta, do tempo, que não retorna, as ações já consumadas? *O fim da pena, pois, é apenas o de impedir que o réu cause novos danos aos seus concidadãos e demover os outros de agir desse modo. É, pois, necessário selecionar quais penas e quais os modos de aplicá-las, de tal modo que, conservadas as proporções, causem impressão mais eficaz e mais duradoura no espírito dos homens, e a menos tormentosa no corpo do réu*¹⁹⁴.

Assim, outra conclusão não se pode ter que não enxergar o bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário como sendo a “ordem tributária”, no modo coletivo de “ordem”, levando-se em conta não apenas o caráter patrimonial da conduta praticada, como também suas consequências e relevância social, quando comprovada, claro, a impossibilidade de sua proteção por outros meios menos gravosos.

As regras de interpretação da legislação tributária e a própria legitimidade do regime jurídico do ilícito fiscal e suas sanções são fundamentais para análise do seu bem jurídico tutelado¹⁹⁵.

Por isso, compreender o bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária é de suma importância na análise do tipo penal formal do art. 2º, II da Lei nº. 8.137 e a sua interpretação no julgado da Corte Suprema – objeto deste trabalho.

OLIVEIRA JÚNIOR alerta que se encontra inserido na nossa Carta Magna, em seu art. 173, § 4º, o dever de “reprimir penalmente o abuso do poder econômico que vise à

¹⁹³ ESTELLITA, Heloisa. **A Tutela Penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 188.

¹⁹⁴ BECCARIA, Cesare Bonesana. Marchesi di. **Dos delitos e das penas I** Cesare Beccaria; I tradução J. Cretella Jr. e Agnes Cretella I. – 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 1999, p. 52.

¹⁹⁵ PALHARES, Cíntia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários: uma visão prospectiva de sua despenalização**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004. p. 143.

dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”¹⁹⁶, podendo-se concluir que a incriminação, especialmente no que tange os delitos econômicos, incluído os crimes tributários, funciona como meio de satisfação dos interesses da ordem jurídica da economia, procurando garantir relações “saudáveis” econômicas através do Direito Penal, que funcionaria, poder-se-ia dizer, como uma espécie de sistema jurídico do medo.

A atividade tributária deve ser analisada e entendida conforme o referido modelo constitucional de Estado, sendo um meio de obtenção de receitas, contudo deve-se sopesar a justa necessidade arrecadatória, os direitos individuais e o modelo constitucional econômico, objetivando atingir um equilíbrio entre o tributo exigido e a penalização aos evasores fiscais¹⁹⁷.

Não se pode olvidar a justa necessidade do Estado em cobrar os tributos que são (ou deveriam ser) distribuídos entres os entes da federação, auxiliando a saúde da Administração Pública que reflete, também, por óbvio, no meio social, em prol do povo, não havendo que questionar, jamais, a necessária obrigação de quitar os impostos pelo contribuinte.

Ainda mais, tem-se que o tributo possui não apenas a função de meio de obtenção das receitas para que o Estado possa suprir as despesas que lhe são peculiares, assim como as funções de influenciar na redistribuição das riquezas entre as classes sociais, entre regiões, e, especialmente, de ser o instrumento de desenvolvimento da nação¹⁹⁸.

Entendendo por escorreita e legítima a proteção de bens jurídicos universais, ROXIN aduz que a cobrança dos impostos, nada obstante seja odiada pelos cidadãos, “não busca o enriquecimento do Estado, mas o benefício do particular que está sujeito às contribuições do Estado que estão financiadas precisamente através dos gravames”¹⁹⁹, sendo expressão, portanto, de um Estado de Direito liberal.

O que se percebe, portanto, é que há, na doutrina, divergências sobre qual seja o conteúdo do bem jurídico protegido nos crimes contra a ordem tributária, tipificados na Lei nº. 8.137/90. Tais parâmetros diversos decorrem, aparentemente, da imprecisão do conteúdo

¹⁹⁶ OLIVEIRA JUNIOR, Gonçalo Farias de. **Ordem econômica e Direito Penal antitruste**. 2. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2009, p. 120-121.

¹⁹⁷ ESTELLITA, Heloisa Salomão. **A tutela Penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 101.

¹⁹⁸ ESTELLITA, Heloisa Salomão. **A tutela Penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 102.

¹⁹⁹ ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**. Tradução e organização de André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli. Porto Alegre: Livraria do Advogado 2006, p. 19.

material do bem jurídico que é expressamente indicado na norma incriminadora como objeto de proteção, bem como do fato de que os diversos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da referida lei materializam ofensas a diversos valores que compõem um conjunto a que se pode chamar de ordem tributária²⁰⁰.

Ou seja, como visto, a diversidade de entendimentos sobre o que seja a ‘ordem tributária’ revela, a princípio, uma fragilidade da função limitadora da intervenção punitiva estatal que a doutrina atribui ao bem jurídico²⁰¹.

A título exemplificativo, a doutrina e jurisprudência alemã, italiana, francesa e espanhola²⁰² - ante uma perspectiva patrimonialista - sustenta que os crimes tributários ofendem direta e imediatamente o patrimônio da Fazenda Pública, ou erário público, que se compõe dos valores que decorrem da arrecadação tributária.

A concepção exclusivamente patrimonial da relação tributária estaria, hoje, ultrapassada, tendo em vista que a natureza privada e contratualista não reflete o benefício obtido pelo contribuinte em relação ao imposto que paga²⁰³.

SOUSA afirma, ainda, que o bem jurídico protegido nos crimes fiscais tem relação com as próprias receitas fiscais, haja vista que o patrimônio afetado pelo crime fiscal não pode ser considerado um patrimônio individual, mas supraindividual, de titularidade da coletividade²⁰⁴.

Na mesma linha, MONTE sugere que somente a interpretação de que os crimes tributários ofendem concretamente o patrimônio do Estado inibiria o desvirtuamento da função do conceito de bem jurídico. Segundo ele, a identificação do patrimônio do Estado como bem jurídico tutelado permite aplicar de maneira adequada o princípio da ofensividade nos crimes tributários, estabelecendo limites ao poder punitivo²⁰⁵.

²⁰⁰ GALVÃO, Fernando. **Direito Penal Tributário**: imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015, p. 170.

²⁰¹ ROXIN, Claus. **Derecho Penal**: parte general. Tomo I. Tradução da 2. ed. alemã por Diego-Manuel Luzón Pena, Miguel Díaz y Garcia Conllo e Javier de Vicente Remesal. Madrid: Civitas, 1997, p. 52-67.

²⁰² SOUSA, Suzana Aires de. **Os crimes fiscais**: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 279.

²⁰³ SOUSA, Suzana Aires de. **Os crimes fiscais**: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 277-279.

²⁰⁴ SOUSA, Suzana Aires de. **Os crimes fiscais**: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 299.

²⁰⁵ MONTE, Elio Lo. **Principios de derecho Penal tributario**. Buenos Aires: B de F, 2006, p. 205-218.

Segundo PRADO, o bem jurídico nos delitos fiscais seria o erário público, uma espécie de sinônimo de patrimônio da Fazenda Pública. Entretanto, adverte que o bem jurídico não deve ser entendido no sentido simplesmente patrimonialista, mas, sim, como sendo um bem jurídico supraindividual, coletivo. Acrescenta, ainda, que o legislador, ao estabelecer os delitos contra a ordem tributária, quis proteger a política socioeconômica do Estado, para a obtenção dos recursos necessários à realização de suas atividades²⁰⁶.

Percebe-se, com isso, que a visão patrimonialista do bem jurídico não é eficaz a ponto de dirimir algumas dúvidas, como o porquê de o fisco necessitar do instrumento de coerção penal para a satisfação de seu crédito, sendo que outros credores (não tributários) não teriam as mesmas armas para satisfazer o crédito perante um devedor.

Então, na esteira do que se alega, torna-se frágil o tratamento desigual entre as obrigações legais do cidadão em sua relação com o poder público, além de submeter o contribuinte a “delitos” fiscais que prescindem de efetivo dano patrimonial ao fisco²⁰⁷.

As medidas despenalizadoras, por exemplo e como já dito, que serão mais bem tratadas em tópico específico, são um grande exemplo de que o legislador brasileiro, bem assim o aplicador do direito, identifica o bem jurídico ‘ordem tributária’ como sendo absolutamente aliado ao patrimônio do Estado.

Ora, se o contribuinte que pratica alguma das condutas previstas na Lei nº. 8.137/90, posteriormente ao ato delituoso, parcela ou paga o tributo sonogado ou reduzido (ou que se pretendia sonegar), suspensa estará a pretensão do Estado contra ele ou extinta estará a sua punibilidade. É dizer: o Estado parece se preocupar apenas com a arrecadação dos valores sonogados, e não com a real e concreta função do Direito Penal.

É o que se observa no julgamento do RHC, no qual priorizou-se a criminalização para criar um medo e uma desmotivação de sonegar no contribuinte, com fins políticos-arrecadatórios, ignorando-se completamente a função precípua do Direito Penal (tributário), qual seja a proteção de bens jurídicos relevantes.

²⁰⁶ PRADO, Luis Regis. **Direito Penal econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 407-408.

²⁰⁷ GALVÃO, Fernando. **Direito Penal Tributário: imputação objetiva do crime contra a ordem tributária**. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2015, p. 174.

Se a conduta do contribuinte que declara mas não paga do ICSM próprio não se adequa ao tipo penal, aliada à ausência de fraude na sua conduta (pois declarou o tributo devido), onde estaria atingida, por assim dizer, a “ordem tributária”? Na verdade, não houve afetação à “ordem tributária”, que ciente da dívida, tem inúmeros meios de reaver os valores (que não foram ocultados do Fisco) devidos e confessados pelo contribuinte.

Seguindo com a abordagem do bem jurídico, aqueles que indicam como sendo a “ordem tributária” o bem jurídico tutelado nos delitos fiscais, dentro de uma visão funcionalista, estariam inserindo estes delitos no âmbito dos crimes contra a ordem econômica e financeira, uma vez que a ofensa ao interesse público de arrecadação da receita e na repartição da carga tributária atingiria os elementos integrantes do sistema econômico e financeiro nacional.

Assim sendo, o sistema tributário incorporaria mais do que o patrimônio necessário ao financiamento da máquina pública, mas também a função de promover a redistribuição da renda e de controle do fenômeno econômico que, como visto, é além do que a mera tutela patrimonial (individual)²⁰⁸.

ESTELLITA e KERN têm o mesmo entendimento, no sentido de ser o bem jurídico tutelado a “arrecadação fazendária” de qualquer um dos entes políticos, e a sua criminalização objetiva evitar que a Fazenda Pública seja fraudada no que diz respeito aos valores dos tributos a que tem direito de receber²⁰⁹.

Para eles, a norma tem por objetivo preservar a lisura das operações que configuram fatos geradores dos tributos, ao contrário do que ocorre nas hipóteses de falsidade incriminadas na lei comum, que tutela a fé pública²¹⁰.

²⁰⁸ RODRIGUES, Sávio Guimarães. **Bem jurídico-Penal Tributário**: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 151-152.

²⁰⁹ ESTELLITA, Heloisa Salomão. **A tutela Penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 188. Sobre o merecimento de pena, a própria autora alerta para o fato de que este é insuficiente, por si só, para fundamentar o emprego da sanção Penal na tutela do bem jurídico-Penal. Impõe-se, ainda, que se comprove a necessidade de pena, isto é, a comprovação da insuficiência de outras espécies de sanção na proteção do bem, e a danosidade social da conduta que se extrai da concorrência da gravidade acentuada do ataque (ameaça ou lesão) a um bem jurídico-Penal; KERN, Alexandre. **O controle Penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 53-56.

²¹⁰ ESTELLITA, Heloisa Salomão. **A tutela Penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 188; KERN, Alexandre. **O controle Penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 53-56.

Na perspectiva de que a criminalização não deve constituir somente uma violação de valores que garantam a ordem da administração, subordinados à política estatal²¹¹, é preciso observar que, no caso concreto, a mera dívida confessada não possui relevância constitucional capaz de autorizar uma tutela penal, uma vez que não forma um bem jurídico supraindividual essencial²¹².

Se fosse possível resumir, sendo o Direito Penal um instrumento que visa a tutelar bens, valores e interesses essenciais da vida em sociedade, não poderia ele estar dissociado de uma função social que legitime a intervenção jurídico-penal²¹³.

MACHADO aduz que o bem jurídico tutelado é a “ordem tributária”, que possui função de garantir a existência do Estado Social e Democrático, que se constitui como interesse público primário, e não a arrecadação do tributo, que seria interesse secundário²¹⁴.

Percebe-se que a doutrina (nacional e estrangeira²¹⁵) registra inúmeras possibilidades quanto ao bem jurídico tutelado nos crimes tributários, tais como: Fazenda Pública ou ente tributante; patrimônio, erário público ou patrimônio fiscal; fé pública; poder tributário; função tributária no Estado de Direito; e, por fim, ordem tributária, solução adotada pelo legislador brasileiro na Lei nº. 8.137/90, regra matriz da sonegação fiscal²¹⁶.

Importante ressaltar que a doutrina recomenda não confundir bem jurídico tutelado com a *ratio* da norma incriminadora, de forma que a correta delimitação do bem é essencial à verificação dos limites da tutela penal²¹⁷. Se assim não o for, ocorrerá a desvalorização do bem jurídico, a ponto de identificá-lo com a *ratio* da tutela, implicando a aceitação da já detalhada

²¹¹ DIAS, Jorge de Figueiredo. **Questões fundamentais do Direito Penal revisitadas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 76

²¹² ESTELLITA, Heloisa Salomão. **A tutela Penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 195.

²¹³ SISTI, Jaqueline Tortola Ribeiro; TEIXEIRA, Rodrigo Valente Giublin. Da legitimidade da intervenção Penal na ordem tributária. **Revista Brasileira de Ciências Criminais** – RBCCRIM 117/15, nov.-dez. 2015.

²¹⁴ Machado, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2008.

²¹⁵ Como exemplo, tem-se que a doutrina alemã considera o ilícito fiscal um delito de perigo concreto, pois o resultado típico, ou seja, o imposto reduzido, não pressupõe a concreta lesão da pretensão fiscal, ou ainda, a diminuição do ingresso Tributário. Ou seja, o bem jurídico tutelado, na Alemanha, é o interesse do Estado no ingresso dos tributos. RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 43-44.

²¹⁶ PALHARES, Cínthia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários: uma visão prospectiva de sua desPenalização**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004, p. 145.

²¹⁷ ESTELLITA, Heloisa Salomão. **A tutela Penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 205. No mesmo sentido, MONTE, Elio Lo. **Principios de derecho Penal tributario**. Buenos Aires: B de F, 2006, p. 184-185.

concepção estritamente metodológica²¹⁸ de bem jurídico, facilitando o surgimento cada vez maior de objetos de tutela fictícios, esvaziando sua (verdadeira) função de limite ao *ius puniendi* estatal.

Não se poderia admitir, a partir da análise doutrinária, a arrecadação tributária como bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais, pois distorceria o conceito de bem jurídico e desvirtuaria a função do sistema jurídico-penal e, conseqüentemente, a coerção penal do Estado.

Assim, mostra-se importante a definição do bem jurídico protegido nos crimes contra a ordem tributária, tendo em vista que, em razão desse bem, a sociedade é impactada diretamente, com políticas públicas. E, mesmo por isso, a “ordem tributária”, como bem jurídico relevante na seara tributária, é o objeto de proteção do Direito²¹⁹.

O próprio STF, há muito tempo, entende que o bem jurídico nos crimes contra a ordem tributária é um bem penalmente relevante, haja vista que as condutas descritas nos tipos penais tributários infringem direito da coletividade, pois o recurso sonegado é revertido para a sociedade²²⁰. Não poderia, assim, num julgado específico de um delito tipificado na Lei dos Crimes Tributários, dar interpretação completamente alheia à constituição e à dogmática penal-tributária, com fins claramente arrecadatários, que não é, como demonstrado, bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário.

Com efeito, tem-se que o bem jurídico tutelado nos crimes fiscais não pode ser reduzido ao simples método de construção ou interpretação das normas, pois infringirá, certamente, a precípua função de limite do poder punitivo estatal.

Tendo analisado as questões tributárias e o bem jurídico penal – especialmente dos crimes tributários, passar-se-á a analisar todos os argumentos presentes na decisão do RHC pelo Supremo Tribunal Federal, criticando as razões que levaram a uma equivocada decisão, e as escolhas dogmáticas e de política criminal que escancararam a sua finalidade arrecadatória.

²¹⁸ MONTE, Elio Lo. **Principios de derecho Penal tributario**. Buenos Aires: B de F, 2006, p. 184-185.

²¹⁹ TEIXEIRA, Patrick Magalhães. A viabilidade da prisão nos crimes contra a ordem tributária. **Boletim Jurídico, Uberaba/MG**, a. 5, no 972. Disponível em: <http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=2522>. Acesso em: 25 de jun. de 2020.

²²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n.º 77.631/SC**. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, julgado em: 03 ago. 1998.

3. CAPÍTULO III - ANÁLISE CRÍTICA DO JULGAMENTO DO RHC 163.334/SC E A TESE FIRMADA. ÂNGULO DOGMÁTICO, CONSTITUCIONAL E DE POLÍTICA CRIMINAL NO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA.

3.1. DOS ARGUMENTOS PRESENTES NOS VOTOS VENCEDORES E VENCIDOS CONSTANTES DO ACÓRDÃO DO RHC 163.334/SC.

A partir da metodologia adotada, o quadro abaixo servirá de norte para a análise dos fundamentos e argumentos presentes na decisão do STF, as escolhas e as principais motivações para o equivocado (do ponto de vista dogmático e de política criminal) entendimento.

<p>1. Identificação</p>	<p>RHC 163.334/SC</p> <p>Julgado em 2019, decisão por maioria</p> <p>Detalhamento da composição do STF para a decisão: Plenário</p> <p>Relator: Ministro Roberto Barroso</p> <p>A favor do voto do Relator: Ministros Luiz Fux, Rosa Weber, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Edson Fachin, Alexandre de Moraes</p> <p>A discussão central no Habeas Corpus é sobre o tratamento penal àqueles que declaram e não pagam o tributo ICMS em operação própria.</p> <p>Contrário ao voto do Relator: Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio</p> <p>Tese firmada: “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”</p>
<p>2. Fatos</p>	<p>O comerciante que cobra, em seu preço, o ICMS do consumidor final e depois não o repassa à Fazenda comete crime de apropriação indébita?</p>

	<p>1) Os recorrentes foram absolvidos sumariamente em processo que respondiam por apropriação indébita tributária;</p> <p>2) O Ministério Público recorreu da decisão e o TJSC deu provimento ao recurso para anular a decisão de primeiro grau e restabelecer o status de réu dos recorrentes;</p> <p>3) A Defensoria Pública impetrou Habeas Corpus no STJ contra o acórdão do TJSC;</p> <p>4) A terceira seção do STJ, por maioria, denegou a ordem de Habeas Corpus;</p> <p>5) A Defensoria interpôs, na sequência, Recurso em Habeas Corpus, que foi improvido no STF.</p>
<p>3. Teses dos recorrentes</p>	<p>1) Os recorrentes foram processados criminalmente por mera inadimplência fiscal, pois não houve fraude, omissão ou falsidade de informações ao Estado;</p> <p>2) O não recolhimento de ICMS próprio, por si só, não caracteriza crime, em razão de não preencher a elementar do tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação exigida pelo tipo penal do art. 2.º, II, da Lei nº. 8.137/90;</p> <p>3) O ônus econômico do ICMS poderia ser repassado aos consumidores, mas também pode ser suportado pelo contribuinte de direito (sem o repasse);</p> <p>4) A responsabilidade penal dependeria da demonstração de que os recorrentes efetivamente repassaram o ônus econômico aos consumidores.</p>
<p>4. Argumentos vencedores</p>	<p>1) O ponto central da análise do tipo penal é o uso dos termos “descontado” e “cobrado”, aquele se refere aos tributos diretos descontados da fonte, enquanto este significa o tributo que é acrescido ao preço da mercadoria, pago pelo consumidor ao comerciante, que deve recolher ao Fisco;</p>

	<p>2) O dispositivo abarca o contribuinte nos tributos indiretos, pois a incidência do tributo indireto aumenta o valor do produto e esse valor é pago pelo consumidor que, em última análise, é o contribuinte de fato;</p> <p>3) Os comerciantes são meros depositários do ingresso de caixa, que após compensado com as operações anteriores (sistemática do ICMS), deve ser recolhido aos cofres públicos, conforme entendimento do RE 574.706 (Tema 69-RG: O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS);</p> <p>4) Seletividade do Direito Penal brasileiro, que considera que crime de pobre é mais grave do que crime de rico, exemplificando que um dos crimes mais punidos do Brasil é o furto;</p> <p>5) O ICMS é o tributo mais sonegado no país;</p> <p>6) O contribuinte passou a declarar e não pagar, ao invés de sonegar, ante a falta de consequência penal e que o entendimento estimula a prática criminosa;</p> <p>7) O tipo penal, para além de ter medidas despenalizadoras, na prática, ninguém iria preso, pois a pena cominada é de 6 meses a 2 anos;</p> <p>8) O Direito brasileiro trata os crimes tributários, inclusive de sonegação, como uma aposta, se a pessoa não for pega, ela ganhou, e se for pega, ela paga - um sistema que incentiva a prática delitiva.</p>
<p>5. Argumentos vencidos</p>	<p>1) Fundamental diferenciar o tributo destacado do tributo cobrado (elementos normativos do tipo). No caso do ICMS, o consumidor não seria contribuinte, nem sujeito passivo da obrigação, o que significa que ele jamais será cobrado pelo imposto devido na operação - não existindo relação jurídica tributária possível entre o Fisco estadual e o consumidor final de modo que não é correto considerar que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido dele cobrado ou descontado;</p>

	<p>2) Os Recorrentes declararam todos os fatos geradores à repartição fazendária de acordo com a periodicidade exigida em lei, e o fato de não recolher o tributo no prazo legal não configura o crime previsto no art. 2º, II, da Lei nº. 8.137/90, mas mero inadimplemento da obrigação tributária;</p> <p>3) os Recorrentes não se apropriaram de valor pertencente a terceiro, não havendo, portanto, <u>a presença do elemento de quebra de confiança</u>, depositada no caso do substituto tributário (outro tipo de ICMS), que justifique o ilícito penal como modalidade de fraude e há vedação de interpretação mais prejudicial, conforme princípio constitucional da estrita legalidade;</p> <p>4) O dolo previsto no inciso II, do art. 2º da Lei nº. 8.137/90, como elemento subjetivo do injusto, deve ser levado em conta, pois é demonstrado quando o agente tem condições, mas não recolhe o tributo como deveria, com a intenção de fraudar;</p> <p>5) A criminalização de mera dívida se equipararia a prisão civil, ferindo a Constituição e o Pacto de San Jose da Costa Rica.</p>
<p>6. Colisões argumentativas</p>	<p>Os votos divergentes utilizam, sobretudo, de dogmática penal, princípios constitucionais e conceitos de natureza tributária, enquanto os principais argumentos da maioria vencedora têm base em política criminal e em confusão no tocante à tipicidade objetiva (especialmente a fraude nos crimes tributários) e à tipicidade subjetiva (o dolo não significa contumácia da conduta nem prescinde da fraude), além da má interpretação dos elementos normativos do tipo (“descontado” e “cobrado”).</p>
<p>7. Escolhas</p>	<p>O STF julgou o caso em desconformidade com a Constituição Federal e com o propósito do Direito Penal. O valor envolvido, as questões práticas relacionadas à conduta julgada, as consequências resultantes do entendimento firmado são escolhas presentes na decisão (vencedora). É possível identificar uma decisão baseada em políticas públicas inerentes aos órgãos fiscais em detrimento do dever do Estado de tomar providências</p>

	necessárias para a realização ou concretização da dogmática penal e do direito constitucional penal.
--	--

O Ministro Roberto Barroso introduziu a matéria discutindo se o comerciante que cobra, no seu preço, o ICMS do consumidor final e depois não o repassa à Fazenda, deve responder pelo crime de apropriação indébita tributária, ou se isso deve ser considerado mero inadimplemento fiscal.

O Relator, assim, estabeleceu três premissas para equacionar a matéria: 1. O Direito Penal deve ser sério, igualitário e moderado (visão de Direito Penal) - “Sério” porque a aplicação do Direito Penal deve ser efetiva para que ele possa desempenhar seu principal papel, na opinião do Ministro, que é dissuadir as pessoas de praticar condutas delituosas. Deve ser “igualitário”, o que significa que a aplicação da lei não deve fazer distinção entre pobres e ricos, poderosos e comuns. E “moderado”, significando que se deve evitar a expansão desmedida de seu alcance, seja pelo excesso de tipificações, seja pelo exacerbamento de penas; 2. Pagar tributo é um dever fundamental de todo cidadão na medida em que ocorra o fato gerador e que ele exiba a capacidade contributiva (visão do Direito Tributário) - Portanto, a incidência do Direito Penal na esfera Tributária deve ser a exceção e não a regra, porém não considera os crimes tributários, crimes de pouca importância, pelo contrário, pois privam o Estado brasileiro de recursos necessários para acudir muitas demandas relevantes da sociedade brasileira; e 3. Na interseção entre Direito Penal e Direito Tributário, o mero inadimplemento tributário não deve ser considerado um fato típico criminal, para que se reconhece a tipicidade criminal de uma determinada conduta em matéria tributária é necessário que haja um nível de reprovabilidade especial que justifique o tratamento mais gravoso.

Fixadas estas premissas, o Ministro afirmou que todos os elementos de interpretação jurídica (gramatical, histórico, sistemático e teleológico) legitimam a tipificação tal qual está caracterizada na Lei nº. 8.137/90.

Agora, iniciando as críticas no tocante à decisão, serão apresentados subtópicos relativos a cada argumento presente nos votos vencedor e vencido, com o fito de identificar as divergências e compreender a posição mais adequada para o caso concreto.

3.1.1. A INTERPRETAÇÃO DOS ELEMENTOS NORMATIVOS DO TIPO “COBRADO” E “DESCONTADO” NA DECISÃO DO STF.

Conforme percebido da leitura do capítulo I, basicamente o ICMS-ST não está incluído no preço praticado pelo substituto, sendo cobrado à parte do adquirente. Assim, se o substituto recebe este valor, mas não o repassa ao Fisco, desde que provado o dolo na conduta adequada ao tipo penal, comete apropriação indébita tributária; já o ICMS próprio é devido em nome próprio do contribuinte. Logo, como o caso trata do crime de apropriação, pela simplória interpretação da palavra, não poderia apropriar-se o contribuinte de um valor que é seu e só deixará de ser após a apuração contábil que determinará qual seu crédito/débito com a Fazenda.

Para o Ministro Roberto Barroso, a legislação penal-tributária seria inequívoca ao determinar quem é o possível sujeito ativo desse delito, no caso o sujeito passivo da obrigação tributária, que no caso do ICMS próprio, o contribuinte, o comerciante. E o objeto do delito é o valor do tributo, que nesse caso é a quantia transferida pelo consumidor ao comerciante, que tinha o dever de recolhê-la aos cofres públicos.

Assim, o Ministro destacou que o ponto central da análise do dispositivo é o uso dos termos “descontado” e “cobrado”. Aquele se refere aos tributos diretos descontados da fonte, citando como exemplo o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), em que a fonte pagadora, pelo trabalho assalariado, tem o dever legal de reter um determinado percentual e repassá-lo aos cofres públicos. O segundo termo, “cobrado”, significaria o tributo que é acrescido ao preço da mercadoria, pago pelo consumidor ao comerciante, que deve recolher ao Fisco.

Para o Ministro, é claro que esta parte do dispositivo abarca o contribuinte nos tributos indiretos, até porque a incidência do tributo indireto aumenta o valor do produto e esse valor é pago pelo consumidor que, em última análise, é o contribuinte de fato. Portanto, o consumidor, cidadão comum, paga mais caro para que o comerciante recolha esse tributo para a Fazenda estadual, de modo que o Ministro tem dificuldade de entender que argumento legitimaria o fato de que o comerciante, que cresceu esse valor no preço, pudesse validamente não o recolher ao Fisco.

Especificamente quanto aos elementos do tipo, sobre o termo “descontado”, o Ministro Roberto Barroso esclarece que o sujeito passivo da obrigação tributária na qualidade de substituto tributário retém tributo, não desconta “absolutamente nada” e recorre ao parágrafo único do art. 158 do CTN para exemplificar que a ideia de desconto advém da possibilidade do

Estado, quando autorizado por lei, de conceder abatimentos nos casos de pagamento antecipado do crédito tributário. Outra possibilidade, segundo ele, é tomar a palavra “descontado” como significado de diminuído, abatido ou reduzido. Assim, o empregador abate/reduz/desconta/ o Imposto de Renda de seus empregados. E conclui: “o termo “descontado” refere-se às operações tributárias que resultem diretamente na redução do valor a ser percebido pelo contribuinte que não pode repassar para outrem o ônus tributário.”

Já o termo “cobrado”, continua o Ministro, remete à ideia de acréscimo, de adição. Segundo ele, “essa percepção é apreendida nos tributos indiretos, cuja incidência acarretará o aumento do valor do produto a ser suportado pelo contribuinte de fato.” E exemplifica mais adiante:

A título de exemplo, menciono o ICMS. O produtor, ao iniciar a cadeia de consumo, recolhe o imposto sobre operações próprias e é reembolsado desse valor com a transferência do encargo para o atacadista que, por sua vez, o transfere para o varejista e que, por fim, repassa para o consumidor final. Veja-se que nessa hipótese, mesmo no caso do ICMS incidente sobre operações próprias, o produtor “cobra” (é reembolsado pela retenção) do próximo adquirente do produto na cadeia de produção, até que o consumidor final, após sucessivas transferências de encargo, suporte o ônus de pagar o valor correspondente ao ICMS, que será acrescido ao valor final do produto.

Após as ponderações acima, conclui o Ministro:

Assim, o significado da palavra “desconto” melhor se amolda, sob o prisma penal, aos casos de tributos diretos em que há a responsabilidade por substituição tributária (nas hipóteses em que o responsável pela retenção na fonte não recolhe o tributo). 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.

Noutra toada, discordando da posição firmada em maioria pelo plenário, o jurista Pierpaolo Bottini, em sustentação oral realizada no julgamento do RHC, representando a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP), atuando como *amicus curiae*, afirmou que o tipo penal não se aplica ao ICMS próprio, pois o consumidor não tem relação jurídica com o Fisco, não sendo devedor do tributo e não tendo capacidade contributiva. Assim, o consumidor jamais deveria ser cobrado pelo tributo.

Disse, ainda, o jurista, que no caso do ICMS próprio, o contribuinte é o comerciante, ele que tem a relação com o Fisco, sendo o real devedor do tributo, ele não cobra o tributo do consumidor, apenas cobra o preço da mercadoria, assim como o consumidor não paga o tributo, mas sim o preço da mercadoria, é dizer: não existe apropriação indébita, pois não há coisa alheia a ser apropriada.

Para BUONICORE, MENDES, RIBEIRO e FERNANDES, não seria possível que o contribuinte se apropriasse de tributo cujo devedor é si mesmo, haja vista que a própria empresa seria o contribuinte e o responsável tributário²²¹.

Segundo GOMES, PRZEPIORKA e TAKANO, conforme a alínea “a” do inciso I do artigo 11 da Lei Complementar 95/98²²², as disposições normativas devem ser redigidas com clareza, através da utilização das palavras e expressões “em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando”²²³.

²²¹ BUONICORE, Bruno Tadeu; MENDES, Gilmar; RIBEIRO, Juliana Queiroz; FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. vol. 167. ano 28. p. 129-147. São Paulo: Ed. RT, maio 2020, p. 132.

²²² BRASIL. **Lei Complementar n.º 95, de 26 de fevereiro de 1998**. Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: I - para a obtenção de clareza: a) usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando; b) usar frases curtas e concisas; c) construir as orações na ordem direta, evitando preciosismo, neologismo e adjetivações dispensáveis; d) buscar a uniformidade do tempo verbal em todo o texto das normas legais, dando preferência ao tempo presente ou ao futuro simples do presente; e) usar os recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando os abusos de caráter estilístico; II - para a obtenção de precisão: a) articular a linguagem, técnica ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da Lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma; b) expressar a idéia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras, evitando o emprego de sinonímia com propósito meramente estilístico; c) evitar o emprego de expressão ou palavra que confira duplo sentido ao texto; d) escolher termos que tenham o mesmo sentido e significado na maior parte do território nacional, evitando o uso de expressões locais ou regionais; e) usar apenas siglas consagradas pelo uso, observado o princípio de que a primeira referência no texto seja acompanhada de explicitação de seu significado; f) grafar por extenso quaisquer referências feitas, no texto, a números e percentuais; g) grafar por extenso quaisquer referências a números e percentuais, exceto data, número de Lei e nos casos em que houver prejuízo para a compreensão do texto; h) indicar, expressamente o dispositivo objeto de remissão, em vez de usar as expressões ‘anterior’, ‘seguinte’ ou equivalentes; III - para a obtenção de ordem lógica: a) reunir sob as categorias de agregação - subseção, seção, capítulo, título e livro - apenas as disposições relacionadas com o objeto da Lei; b) restringir o conteúdo de cada artigo da Lei a um único assunto ou princípio; c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida; d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

²²³ GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; PRZEPIORKA, Michell; TAKANO, Caio Augusto. A apropriação indébita tributária na jurisprudência dos tribunais superiores. **Revista Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jan-08/opiniao-apropriacao-indebita-tributaria-segundo-stf-stj>. Acesso em: 14 nov. 2020.

Assim, os termos “tributo descontado” e “tributo cobrado”, já previamente analisados no capítulo anterior, sobre os elementos normativos do tipo de apropriação indébita tributária, dentro de seu sentido técnico próprio, não podem ser deturpados, sob pena de se penalizar criminalmente o contribuinte com base em tipo penal cuja conduta não se insere nos referidos termos, violando, inclusive, o princípio da tipicidade tributária, que determina que o fato gerador do tributo seja exaustivamente definido na lei, não cabendo ao legislador, no âmbito penal, sugerir genericamente que determinado termo se enquadre no fato gerador do ICMS próprio²²⁴.

Em outras palavras: o tributo descontado se submete ao critério temporal do fato gerador que é concomitante à incidência da regra de responsabilidade tributária. É dizer: ocorre no mesmo momento em que acontece o fato gerador da obrigação tributária, surgindo a regra de responsabilidade outorgando o dever de retenção ao responsável tributário.

Assim, podemos concluir que o primeiro elemento normativo do tipo “descontado” se relaciona àqueles fatos em que há responsabilidade operacionalizada via retenção na fonte atribuída ao responsável tributário.

No tocante ao segundo elemento normativo do tipo penal da apropriação indébita tributária - “tributo cobrado” – este faz referência àqueles fatos em que o critério temporal do fato gerador do tributo não ocorre com a incidência da regra de responsabilização. Isto é, ocorre o fato gerador do tributo, contudo antes ou após isso incidirá a regra de responsabilidade tributária. Trata-se, então, este termo, do ICMS incidente nos casos de substituição tributária, onde o substituto recolhe o tributo de maneira antecipada ou posteriormente.

Estes pontos são tão verdadeiros que, consoante o parágrafo 4º do artigo 12 do Decreto-lei 1.598/1977²²⁵, não se incluem na receita bruta “os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos

²²⁴ GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; PRZEPIORKA, Michell; TAKANO, Caio Augusto. A apropriação indébita tributária na jurisprudência dos tribunais superiores. **Revista Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jan-08/opiniao-apropriacao-indebita-tributaria-segundo-stf-stj>. Acesso em: 14 nov. 2020.

²²⁵ BRASIL. **Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. 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.

serviços na condição de mero depositário”, sendo este exatamente o caso do ICMS-ST e não ICMS próprio, conforme erroneamente indicado pelo Ministro Roberto Barroso.

Assim, ainda que se tenha como premissa que a parcela do preço do produto referente ao repasse do ônus financeiro do ICMS não configure receita própria do contribuinte, no sentido do RE 574.706 (RE), o não pagamento do ICMS próprio não poderia nunca configurar apropriação indébita tributária, pois apenas com a distinção semântica dos termos “descontado” e “cobrado” seria possível demonstrar os equívocos, tanto da maioria plenária do STF, como da maioria da 3ª seção do STJ, os quais analisaram os elementos normativos do tipo em seu sentido comum, sem a escorreita interpretação semântica a partir da natureza tributária dos termos.

Dessa forma, sob o enfoque dos elementos normativos do tipo penal – “descontado” e “cobrado” -, é possível concluir que não há crime de apropriação indébita tributária, pois o contribuinte não consegue “descontar” ou “cobrar” tributo de quem não participa da operação na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, o consumidor final, denominado equivocadamente pelo Ministro Roberto Barroso de contribuinte de fato, por não fazer parte desta relação jurídica, jamais terá(ia) sido cobrado ou dele descontado valor de qualquer tributo, especialmente o ICMS.

Segundo HARADA, no Brasil, o destaque do imposto serve apenas para assegurar a não cumulatividade do ICMS. Assim, no final de cada período de apuração do imposto, o ICMS destacado gera crédito na entrada de mercadoria que é confrontado com aquele destacado na saída da mercadoria²²⁶. O que constituirá o imposto é justamente esta diferença a maior. Já a diferença a menor constitui o ICMS a ser transferido para o período subsequente. Por isso, pode acontecer de em determinado período de apuração entrar mais mercadoria do que sair, inexistindo, conseqüentemente, imposto a ser recolhido.

O valor que o consumidor paga, estando embutido o tributo no preço da mercadoria, pertence exclusivamente ao comerciante. É dizer: não se pode fazer a confusão que o STF perpetrrou no caso do RHC sob análise, pois são duas posições equidistantes - o consumidor que

²²⁶ HARADA, Kiyoshi. Anatomia do crime de apropriação indébita do ICMS. **Editora Justiça e Cidadania**, 2020. Disponível em: <https://www.editorajc.com.br/anatomia-do-crime-de-apropriacao-indebita-do-icms/>. Acesso em 05 jan. 2021.

paga o preço da mercadoria adquirida e o contribuinte que paga o imposto apurado, numa periodicidade, por meio de operação contábil fiscal própria.

O consumidor, na verdade, não deve qualquer valor ao Fisco, por isso mesmo não pode ser taxado de “contribuinte de fato”, como quis fazer crer o Ministro Roberto Barroso, ao afirmar que “a previsão visa a abarcar os tributos indiretos, cuja incidência acarretará o aumento do valor do produto a ser suportado pelo contribuinte de fato.”

O Fisco, em verdade, desconhece o consumidor, visto que ele não consta no cadastro fiscal. Conforme bem explicita HARADA, “confundir essas duas realidades distintas é o mesmo que confundir o gás com a tubulação que o transporta”²²⁷. Para ele, inclusive, é inaceitável a confusão feita pelos Ministros no tocante à interpretação do inciso II, do art. 2º da Lei nº. 8.137/90, promovendo uma espécie de equiparação manifestamente atípica da conduta do devedor do ICMS declarado.

Segundo SCORSAFAVA, “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”²²⁸. O resultado lógico disso é que o termo “cobrar” presente no tipo penal veio para confundir, pois se traduz numa deficiência legislativa, haja vista que sujeito passivo jamais “cobra” tributo.

De maneira mais adequada, o Ministro Gilmar, em seu voto, aposta para o equívoco de interpretação quanto ao elemento normativo “cobrado”:

Existe aqui uma nítida diferenciação entre a repercussão tributária, em que, por lei, existe a previsão do recolhimento por substituição pelo contribuinte, e a mera repercussão econômica, na qual o consumidor não deve ser considerado sujeito passivo da obrigação – o consumidor não integra a relação jurídica tributária (...) Não há apropriação de tributo devido por terceiro, pois o tributo é devido pela própria empresa. Não há previsão (neste caso) de hipótese de substituição tributária²²⁹.

²²⁷ HARADA, Kiyoshi. Anatomia do crime de apropriação indébita do ICMS. **Editora Justiça e Cidadania**, 2020. Disponível em: <https://www.editorajc.com.br/anatomia-do-crime-de-apropriacao-indebita-do-icms/>. Acesso em 05 jan. 2021.

²²⁸ SCORSAFAVA, Anderson Torquato. Os Critérios Diferenciadores Entre a Mera Inadimplência do ICMS Recolhido em Operações Próprias e a Apropriação Indébita Decidida pelo STF no RHC 163.334. **Âmbito Jurídico**, 2020. Acesso em: 23 jan. 2021.

²²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 97-98.

SCAFF e BECHARA explicam bem que não há apropriação indébita nas operações com ICMS próprio, assim como nos casos relacionados às contribuições previdenciárias. Não há qualquer desconto do contribuinte de fato, apesar de haver repercussão econômica dos tributos indiretos. No tocante ao termo “cobrado”, é preciso ter muita cautela, por conta da apuração mensal relacionada ao ICMS próprio, visto que, como já tratado em tópico anterior, tanto pode haver crédito como débito ao final de um mês²³⁰.

Dessa forma, por se tratar de ICMS devido em operações próprias, quando ocorre o fato impositivo surge uma obrigação pecuniária ao comerciante/contribuinte de recolher determinado valor de tributo ao Estado, mas não transforma esse valor em alheio.

No que toca o repasse do ônus econômico do tributo ao comprador, normal nas operações cujo tributo é embutido no preço dos produtos, não faz com que o contribuinte passe a ser o cliente, é dizer: o formato do ICMS próprio é completamente distinto do elemento “cobrado” previsto no tipo penal de apropriação indébita tributária.

Para ESTELLITA e DE PAULA JUNIOR, os termos “descontado” e “cobrado” se relacionam com a retenção e com o reembolso, aplicando-se aos tributos diretos e indiretos, não se relacionam com a repercussão econômica da tributação, que regula juridicamente a capacidade contributiva nos casos de responsabilidade tributária²³¹.

Para eles, o Código Tributário Nacional, por meio de seu art. 121, aduz que “o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.” Por outro lado, o contribuinte é quem manifesta a capacidade contributiva, sendo colocado, por uma questão legal, como sujeito passivo, visando a facilitar a arrecadação em benefício do Fisco.

Como bem mencionado Ministra Maria Thereza de Assis Moura, quando da prolação de seu voto HC 399.109, os termos “descontado” ou “cobrado” dizem respeito à repercussão jurídica e não à econômica: “ao se referir ao tributo ‘descontado ou cobrado’, o

²³⁰ SCAFF, Fernando Facury; BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. O STJ e a criminalização da inadimplência tributária do ICMS próprio. **Revista do Advogado**, 2019. São Paulo, v. 39, n. 141, p. 94-101.

²³¹ ESTELLITA, Heloisa e DE PAULA JUNIOR, Aldo. O STF e o RHC 163.334: uma proposta de punição da mera inadimplência tributária? **Jota**, 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/Penal-em-foco/o-stf-e-o-rhc-163-334-uma-proposta-de-punicao-da-mera-inadimplencia-tributaria-10122019>. Acesso em: 20 dez. 2020.

tipo penal está a aludir aos casos de responsabilidade tributária – e não aos impostos indiretos, em que o custo é repassado, apenas do ponto de vista econômico, a terceiros”²³².

BOTTINI e ESTELLITA alertam, no mesmo sentido, afirmando que tributos são cobrados ou descontados dos contribuintes por terceiros para facilitar a arrecadação. Para eles, “é o caso dos tributos descontados pela fonte pagadora ou do ICMS em substituição tributária”²³³. Nestes casos, o consumidor ou o empregado seriam os contribuintes, ficando a cargo do comerciante ou empregador descontar os valores e os repassarem ao Fisco, mas sem qualquer integralização ao patrimônio daquele que os cobra ou desconta, quando passível a apropriação indébita (de algo que não lhe pertence).

Diferente do ICMS próprio, do qual o consumidor não é o contribuinte, pois não se relaciona com o Fisco e não deve qualquer tributo, arcando apenas com o ônus econômico do tributo embutido no preço da mercadoria.

A compreensão de que o tributo cobrado e não recolhido a que faz menção art. 2º, II, da Lei nº. 8.137/90 seria todo aquele tributo embutido no preço do produto (e repassado ao consumidor) levaria a tese de que do valor global da mercadoria teria que ser destacado a parte do tributo, a fim de comprovar que o tributo devido pelo contribuinte de direito foi efetivamente repassado ao “contribuinte de fato”, confirmando que este último suportou tal ônus financeiro.²³⁴

Não há coincidência nas figuras do contribuinte de direito e contribuinte de fato nos impostos indiretos. O repasse do ônus financeiro do tributo é essencial para tipificação do crime.²³⁵

²³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão Habeas Corpus n.º 399109/SC**. Voto da Ministra Maria Thereza de Assis Moura, p. 45-46.

²³³ BOTTINI, Pierpaolo Cruz e ESTELLITA, Heloisa. Com tese do STF sobre ICMS, não pagamento de outros tributos também será crime. **Revista Consultor Jurídico**, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/bottini-estellita-tese-stf-icms-vale-outros-tributos#author>. Acesso em: 22 dez. 2020.

²³⁴ LEITE Alaor; BORGES, Ademar. Parâmetros interpretativos para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio. **Jota**, 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/Penal-em-foco/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-proprio7122019#:~:text=Os%20par%C3%A2metros%20interpretativos%20que%20devem,prote%C3%A7%C3%A3o%20da%20norma%20do%20art.&text=2%C2%BA%2C%20II%2C%20da%20Lei%208.137%2F90%2C%20segundo%20a.n%C3%A3o%20recolhimento%20do%20ICMS%20pr%C3%B3prio>. Acesso em: 12 jan. 2021.

²³⁵ SCORSAFAVA, Anderson Torquato. Os Critérios Diferenciadores Entre a Mera Inadimplência do ICMS Recolhido em Operações Próprias e a Apropriação Indébita Decidida pelo STF no RHC 163.334. **Âmbito Jurídico**, 2020. Acesso em: 23 jan. 2021.

Nesse sentido, LOVATTO aduz que:

Deve haver, para tipificar-se o fato, que o contribuinte tenha o dever legal de cobrar ou descontar quando a obrigação tributária seria daquele de quem se cobra ou desconta. Antecipa-se a cobrança ou o desconto. No caso do ICMS, o contribuinte de fato não deve o ICMS. A obrigação é do contribuinte de direito, com exceção, com se disse, da substituição tributária. (...) Aquilo que é cobrado ou descontado não o é do contribuinte de fato, mas, tecnicamente, só se cobra ou se desconta de contribuinte de direito. E esta conduta é exercida em nome da pessoa jurídica de direito público por dispositivo legal, daí por que o substituto tributário (e não o consumidor) tem a obrigação de cobrar ou descontar o tributo e recolhê-lo aos cofres públicos. Se o tributo foi cobrado e não recolhido, configurou-se o delito²³⁶.

Acerca da diferença entre contribuinte e responsável tributário, CALIENDO também afirma que:

A distinção entre contribuinte e responsável tem sido apontada como duas formas de sujeição passiva: direta e indireta. Seria sujeito passivo direto o contribuinte que possui relação direta com o fato gerador, e seria sujeito passivo indireto o responsável que possui uma relação indireta com o fato gerador, permeada pela lei que lhe atribui em virtude do vínculo com o sujeito passivo direto (contribuinte).

Apesar de essa distinção ter se afirmado na doutrina, entendemos que a distinção pode conduzir a equívocos. O primeiro seria a sua confusão com o sujeito passivo em tributos indiretos, em que existe uma cisão entre o contribuinte de fato e de direito. No caso, o sujeito passivo será o contribuinte de direito que reflexamente atinge o patrimônio de um terceiro, denominado de contribuinte de fato, que sofre o encargo econômico. Nos tributos indiretos, pode existir ainda a presença de um sujeito passivo indireto, ou seja, de um responsável que atua por substituição ou transferência em relação ao contribuinte de direito e que difere igualmente do contribuinte de fato. Assim nós teríamos a situação da presença de sujeitos passivos diretos e indiretos em tributos indiretos²³⁷.

PINHEIRO e AGUIAR trazem um ponto importante ainda para elucidação deste tópico: o momento da ocorrência do fato gerador. Nele se forma uma obrigação jurídica pecuniária para o contribuinte, que é a de pagar ao Fisco valor específico. Ora, há um crédito em favor do Estado, que não se traduz em coisa alheia. Há, sim, uma obrigação de dar para a autoridade

²³⁶ LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes Tributários: aspectos criminais e processuais**. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 128.

²³⁷ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 489.

fiscal uma quantia em pecúnia pertencente ao contribuinte²³⁸. E a decisão do STJ no Recurso Especial nº 1.757.543-RS exemplifica a questão:

A equiparação da dívida de transporte com a coisa alheia móvel prevista no tipo do art. 157 do Código Penal não pode ser admitida em razão dos princípios elementares da tipicidade e da legalidade estrita que regem a aplicação da lei penal. A doutrina conceitua coisa como "tudo aquilo que existe, podendo tratar-se de objetos inanimados ou de semoventes". Ademais, embora a dívida do agente para com o motorista tenha valor econômico, de coisa não se trata, ao menos para fins de definição jurídica exigida para a correta tipificação da conduta²³⁹.

Ora, o contribuinte não tem a intenção de se apropriar de algo de outrem, pois se trata de uma inadimplência, "não acede à propriedade de terceiro, ente tributante"²⁴⁰. Podemos compreender como distintas as condutas do contribuinte inadimplente e aquela cuja tipificação tem guarida no art. 2º, II da Lei nº 8.137/90.

Ainda com o mesmo raciocínio, no entender de HARADA, o crime de apropriação indébita tributária exige a presença de dois contribuintes. Um que retém ou desconta o tributo devido e outro que sofre a retenção ou desconto do tributo devido. Um exemplo claro seria quando o empregador (contribuinte) desconta tanto o imposto de renda, quanto a contribuição previdenciária no momento de quitar o salário de seus empregados (contribuintes), mediante a retenção na fonte dos tributos por estes devidos²⁴¹.

Contudo, isto só acontece com os tributos diretos, sendo certo que é impossível juridicamente em relação a impostos indiretos, a exemplo do ICMS, pois o valor desse imposto está embutido no preço da mercadoria acrescido de outras despesas, como aluguel, matéria-prima, margem de lucro e salário de funcionários.

²³⁸ PINHEIRO, Johnattan Martins; AGUIAR, Denison Melo de. Inadimplência fiscal e a apropriação indébita tributária no RHC 163.334/SC. **Revista de Direito da Faculdade Guanambi**, 2020. V. 7, n. 01, e 287, jan./jun/20. Disponível em: <http://revistas.faculdadeguanambi.edu.br/index.php/RevistadeDireito/article/view/287>. Acesso em: 14 fev. 2021.

²³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.757.543/RS**. Relator: Ministro Antonio Saldanha Palheiro. Brasília, julgado em: 24 set. 2019.

²⁴⁰ PINHEIRO, Johnattan Martins; AGUIAR, Denison Melo de. Inadimplência fiscal e a apropriação indébita tributária no RHC 163.334/SC. **Revista de Direito da Faculdade Guanambi**, 2020. V. 7, n. 01, e 287, jan./jun/20. Disponível em: <http://revistas.faculdadeguanambi.edu.br/index.php/RevistadeDireito/article/view/287>. Acesso em: 14 fev. 2021.

²⁴¹ HARADA, Kiyoshi. Anatomia do crime de apropriação indébita do ICMS. **Editora Justiça e Cidadania**, 2020. Disponível em: <https://www.editorajc.com.br/anatomia-do-crime-de-apropriacao-indebita-do-icms/>. Acesso em 05 jan. 2021.

Diante disso, nos tributos indiretos o valor do imposto representa um custo, passando a integrar o preço, que se sabe ser uno e indivisível, pois pertence somente ao comerciante/contribuinte, e não a um terceiro ou mesmo ao Fisco, especialmente por não ser sócio da operação comercial.

HARADA afirma que “somente no regime de tributação por fora, vigente nos Estados Unidos e no Japão, dentre outros países, o valor do tributo destacado pertence ao Fisco”²⁴². Quis ele dizer que no regime de tributação por fora há uma clara separação do preço pertencente ao comerciante e do tributo pertencente ao Fisco. O consumidor, quando efetua a compra, sabe o valor que está pagando pela mercadoria e valor do imposto, ou seja, o tributo não se camufla como acontece no Brasil.

A partir dessa análise, chega-se à seguinte conclusão: aquele contribuinte/comerciante que se apropria do tributo que não lhe pertence comete o crime de apropriação indébita, mas jamais responde pelo crime quando se “apropria” de algo que é seu.

Importante trazer, neste momento, a redação do então projeto de lei elaborado pelo Poder Executivo, cujo numeração era Lei 4788-B, antes da edição da Lei n.º 8.137/90:

Art. 2º Constitui, ainda, crime contra a administração tributária:
IV- deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo fixado, tributo ou contribuição que tenha *retido* na fonte;
V- deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo fixado, tributo ou contribuição *recebido de terceiros mediante acréscimo ou inclusão no preço* do produto ou serviços cobrados na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado.

A verdade é que, após a novel legislação de 1990, mais confusa ficou a sua redação, e isto fica perceptível quando da leitura do artigo acima mencionado, que é mais claro, objetivo e capaz de impedir, aparentemente, interpretações com viés penal e politizador²⁴³.

²⁴² HARADA, Kiyoshi. Anatomia do crime de apropriação indébita do ICMS. **Editora Justiça e Cidadania**, 2020. Disponível em: <https://www.editorajc.com.br/anatomia-do-crime-de-apropriacao-indebita-do-icms/>. Acesso em 05 jan. 2021.

²⁴³ SCORSAFAVA, Anderson Torquato. Os Critérios Diferenciadores Entre a Mera Inadimplência do ICMS Recolhido em Operações Próprias e a Apropriação Indébita Decidida pelo STF no RHC 163.334. **Âmbito Jurídico**, 2020. Acesso em: 23 jan. 2021.

Bom, em se tratando de impostos indiretos, somente aquele que “cobra” ou “desconta” tributo, por força de lei pode ser o agente ativo do crime de apropriação indébita, se não efetua o recolhimento ao Estado no prazo legal, com dolo de se apropriar da quantia

Conclui-se que sujeito ativo do crime previsto no 2º, II da Lei nº. 8.137/90 é contribuinte de direito, sujeito passivo direto da obrigação tributária, que deixa de recolher tributo indireto retido (cobrado) do adquirente do produto mercadoria ou serviço, de forma reiterada e com dolo de apropriação do que não lhe pertence. Qualquer interpretação diferente é equivocada, utilizando do Direito Penal para cobrança de tributo, quando este é papel do Fisco, por seus meios legais.

3.1.1.1. QUEBRA DE CONFIANÇA ENTRE O CONSUMIDOR DE FATO E O DE DIREITO. PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE.

Como analisado nos tópicos anteriores, especialmente quando dos conceitos de natureza tributária, elucidadores para a compreensão da decisão do STF em referência, deve-se observar também que os Recorrentes não teriam se apropriado de valor pertencente a terceiro. E, por isso, não houve a presença do elemento de quebra de confiança que se depositaria no contribuinte, assim como ocorre quando se trata do ICMS-ST.

Esse ponto justificaria, na visão de BUONICORE, MENDES, RIBEIRO e FERNANDES “o ilícito penal como modalidade de fraude”, só sendo possível restringir a liberdade pelo mero inadimplemento “em caso de fraude, jamais por conta, apenas, pela dívida”²⁴⁴. Para eles, criminalizar a operação de ICMS próprio seria uma analogia *in malam partem*, que não se admite no nosso ordenamento jurídico, violando princípio da legalidade estrita²⁴⁵.

O Ministro Gilmar Mendes, acertadamente, aborda o tema da quebra de confiança entre o consumidor final e o contribuinte como mais um argumento a demonstrar que inexistente relação

²⁴⁴ BUONICORE, Bruno Tadeu; MENDES, Gilmar; RIBEIRO, Juliana Queiroz; FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. vol. 167. ano 28. p. 129-147. São Paulo: Ed. RT, maio 2020, p. 135.

²⁴⁵ FÖPPEL, Gamil; MINARDI, Josiane GOMES. Sobre a criminalização da dívida tributária pelo inadimplemento do ICMS próprio: considerações críticas ao entendimento do RHC 163.334. **Grupo de Trabalho de Direito Tributário e Financeiro II**, Florianópolis, I Encontro Virtual do CONPEDI, p. 64-83, 2020.

jurídica entres estes, impossibilitando, como consequência, a subsunção da conduta aos elementos normativos (“descontado” e “cobrado”) do tipo penal de apropriação indébita:

Imperioso esclarecer sobre a questão que, ao contrário do que ocorre com a apropriação indébita previdenciária, como se verá adiante, os recorrentes não se apropriaram de um valor pertencente a terceiro, não havendo a presença do elemento da quebra de confiança depositada no substituto tributário que justifica o ilícito penal como modalidade de fraude. Tal operação tratar-se-ia, de todo modo, de uma analogia in malam partem, vedada em nosso ordenamento²⁴⁶.

Inclusive, o Vice-Procurador-Geral da República, Bonifácio Andrada, se manifestou, em sustentação oral no dia do julgamento, pela atipicidade da conduta, uma vez que a obrigação do contribuinte se dá em relação ao Fisco, entendendo que a questão do desconto do ICMS é apenas uma ficção jurídica, na medida em que há apenas a fixação do preço e o contribuinte passa a ser devedor do valor perante o Fisco.

A PGR exemplificou o caso da apropriação indébita da Previdência Social, valor que a empresa desconta do salário dos empregados e tem de recolher ao INSS. Nessa situação, o dinheiro seria do trabalhador e a empresa se apropria de recursos que não são dela, em caso de não recolhimento, referendando que não há quebra de confiança na relação entre o consumidor final e o contribuinte, que não fica, por assim dizer, com nenhum valor do consumidor a ser repassado ao Fisco, afinal de contas este não é sujeito passivo da obrigação tributária.

Conforme explicita SOUZA e ANTUN, se a apropriação indébita não exige fraude, mas sim quebra de confiança, esta seria responsável por conferir ofensividade à conduta. Para eles não é possível ter como típica a conduta de quem deixa de recolher o ICMS próprio, devidamente escriturado, pois não há presente a quebra de confiança por parte do contribuinte em relação ao consumidor²⁴⁷.

BUONICORE, MENDES, RIBEIRO e FERNANDES, mais uma vez de modo acertado aduzem que:

²⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 91.

²⁴⁷ SOUZA, Alvaro Augusto Orione; ANTUN, Odel Mikael Jean. STF definiu que apropriação indébita tributária é crime de resultado cortado?. **Revista Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jan-09/opiniaao-apropriacao-indebita-tributaria-crime-resultado-cortado>. Acesso em: 11 fev. 2021.

em um cotejo analítico de proporcionalidade entre os valores constitucionais da liberdade individual e da própria ordem jurídica tributária, na qualidade de bem jurídico tutelado pelo tipo em discussão, *a intervenção criminal só se justifica na medida em que houver alguma forma de fraude por parte do agente, já que a fraude, e não a dívida, é o objeto da norma penal*²⁴⁸.

É dizer: se não restar demonstrado o elemento ardil na conduta do agente, ante a ausência deste elemento objetivo do tipo, estar-se-á criminalizando, por óbvio, a dívida, que o que não é admitido pela nossa própria Constituição²⁴⁹. Enxerga-se, dessa forma, uma nova característica no Direito Penal Tributário, desfigurado da sua funcionalidade, em benefício de políticas públicas dos estados.

MACHADO, neste ponto, aduz que:

A nosso ver, a norma do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, deve ser interpretada em conformidade com a constituição. Seu alcance, assim, abrangerá somente aquelas situações nas quais o não pagamento do tributo envolva *um artifício qualquer, que impossibilite a cobrança pelos meios ordinários, da quantia devida à Fazenda a título de tributo*²⁵⁰.

É cristalino que ao art. 2º, inciso II, da Lei nº. 8.137/1990 deve-se dar uma interpretação constitucional, levando em consideração o elemento “fraude” do agente, a pretexto de validar e incentivar uma política criminal arrecadatória, pois o direito penal tributário necessita de uma interpretação constitucional que iniba ou evite a sua mutação em instrumento simbólico de coerção com fins arrecadatórios.

Assim, o sujeito ativo do crime previsto no art. 2º, II da Lei nº. 8.137/90 é o contribuinte de direito, sujeito passivo direto da obrigação tributária, que deixa de recolher tributo indireto retido (cobrado) do adquirente do produto mercadoria ou serviço, de forma contumaz, para além do dolo de deixar de recolher o tributo, com a conseqüente apropriação do que não lhe pertence. Qualquer interpretação diferente é equivocada, pois utilizar-se-ia do

²⁴⁸ BUONICORE, Bruno Tadeu; MENDES, Gilmar; RIBEIRO, Juliana Queiroz; FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. vol. 167. ano 28. p. 129-147. São Paulo: Ed. RT, maio 2020, p. 132.

²⁴⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. 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;

²⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2011, p. 421.

Direito Penal para cobrança de tributo, quando este é papel do Fisco, por seus meios legais, indo de encontro ao princípio da estrita legalidade²⁵¹, previsto no art. 5º, XXXIX CF²⁵².

É no princípio da legalidade estrita que se impõe limites à interpretação dos elementos normativos do tipo “descontado” e “cobrado”. A seriedade das penas criminais, por assim dizer, não prescinde que as normas sejam precisas, não podendo ser vencidas ou flexibilizadas por conta dos fins sociais. Para SCAFF e BECHARA, “os sentidos literais possíveis da norma penal são limitados não só por meio da linguagem, como também por seu conteúdo técnico-jurídico penal ou extrapenal”²⁵³.

Para eles, não se pode interpretar os elementos normativos do tipo penal de apropriação indébita para além de sua referência jurídica estrita, em respeito ao princípio da legalidade. E complementam:

portanto, a vinculação do intérprete penal ao sentido jurídico original do elemento deve ser respeitada, não sendo possível que, na aplicação da norma penal, o julgador adote conceitos mais amplos do que aqueles reconhecidos pelo próprio campo jurídico extrapenal a que o tipo se refere.

Os elementos do tipo penal carecem de uma interpretação nos limites do sentido que lhes é atribuído pelas normas tributárias, por vários motivos, consoante explicitado em tópicos anteriores, mas nunca por uma decisão judicial. SCAFF e BECHARA arrematam que “não há que se descartar aqui a possibilidade de que *haja uma violação do princípio da legalidade penal por meio da violação do princípio da legalidade tributária*”²⁵⁴.

O Ministro Gilmar Mendes, em seu voto, também se posiciona sobre o princípio da legalidade, especialmente quando afirma:

Tal operação tratar-se-ia, de todo modo, de uma analogia *in malam partem*, vedada em nosso ordenamento. O instrumento hermenêutico da analogia não

²⁵¹ BUSATO, Paulo César; SÁ, Priscilla Placha; SCANDELARI, Gustavo Britta (Orgs.). **Perspectivas das ciências criminais: coletânea em homenagem aos 55 anos de atuação profissional do Prof. Dr. René Ariel Dotti**. Rio de Janeiro: LMJ. Mundo Jurídico, 2016, p. 250–281.

²⁵² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 5º XXXIX - não há crime sem Lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal.

²⁵³ SCAFF, Fernando Facury; BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. O STJ e a criminalização da inadimplência tributária do ICMS próprio. **Revista do Advogado**, 2019. São Paulo, v. 39, n. 141, p. 94-101.

²⁵⁴ ESTELLITA, Heloisa; DE PAULA JUNIOR, Aldo. O STF e o RHC 163.334: uma proposta de punição da mera inadimplência tributária? **Jota**, 2019. Acessado em 20/12/2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/Penal-em-foco/o-stf-e-o-rhc-163-334-uma-proposta-de-punicao-da-mera-inadimplencia-tributaria-10122019>.

poderia ser utilizado, neste caso, para suprir a necessária demonstração da vontade ardilosa de se apropriar dos valores devidos. Esta Suprema Corte já firmou entendimento repudiando essa forma de interpretação em sede de direito penal (...) na mesma direção, a doutrina, ao descrever o tipo penal em debate, prevê expressamente a *não declaração da espécie tributária como manifestação do ardil do agente e elemento indispensável do tipo penal*²⁵⁵.

Para além destes argumentos, consoante se apresentará no subtópico seguinte, o Ministro Roberto Barroso utilizou o resultado do RE 574.706²⁵⁶ - no qual restou decidido que o ICMS não compõe o faturamento do comerciante e que, por isso, haveria um favorecimento dos comerciantes, que são meros depositários desse ingresso de caixa, devendo, após isto, recolher aos cofres públicos -, como outro fundamento a ensejar a criminalização do mero não pagamento de tributo.

3.1.2. LÓGICA DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N.º 574.706 (TEMA 69-RG): ICMS NÃO COMPÕE O FATURAMENTO. ANÁLISE DO ARGUMENTO QUE UTILIZA A DECISÃO DO RE PARA CRIMINALIZAR A CONDUTA DE “COBRAR” DO CONSUMIDOR O TRIBUTO.

Na sequência e como reforço do argumento anterior, o Ministro relator ressaltou que já foi entendido pelo STF que o valor do ICMS cobrado em cada operação não integra o patrimônio do comerciante, sendo que os comerciantes são meros depositários desse ingresso de caixa, que após compensado com as operações anteriores (sistemática do ICMS), deve ser recolhido aos cofres públicos. Esse entendimento seria totalmente coerente com o que foi decidido no RE 574.706 (Tema 69-RG: O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS), no qual se assentou que o ICMS não integra o patrimônio do sujeito passivo, conseqüentemente, não compoendo a base de cálculo do PIS e da COFINS.

O Ministro Roberto Barroso, assim, utiliza este argumento para afirmar que se o ICMS recolhido pelo comerciante não integra o seu patrimônio, ou seja, não é calculado para fins de

²⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Roberto Barroso, p. 91.

²⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Inteiro teor Acórdão do Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR**. Relator: Ministra Carmen Lúcia. Brasília, julgado em: 01 ago. 2013. Disponível em: www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE574.706PR.pdf. Acesso em: 22 fev. 2021.

incidência de outros impostos, não seria justo que não fosse considerado apropriado em caso de não recolhimento, segundo trecho do seu voto:

O sujeito passivo é o devedor do tributo, sem dúvida, mas isso não significa que o valor do tributo, antes de ser recolhido, a ele pertença ou seja incorporado a seu patrimônio. E realmente não lhe pertence, como atestam as circunstâncias de que o ICMS: (...) b) tampouco integra a base de cálculo de PIS e COFINS, conforme reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal (RE 574.706, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 15.03.2017)²⁵⁷.

Ao que parece, a tese materializada no RHC 163.334 foi um reflexo direto do julgamento do referido RE 574.706²⁵⁸, pois, segundo o RE, seria o ICMS “um simples trânsito contábil, não ingressando no patrimônio da empresa, do contribuinte”, não podendo ser considerado uma receita efetivamente auferida.

Nesta linha de raciocínio, o valor repassado a título de incidência do ICMS não é receita do Estado (o consumidor não é sujeito da relação tributária), mas também não integra o conceito de faturamento. O problema da argumentação vencedora é que não é faturamento, não porque o valor pertence, de plano, ao Estado, mas porque o contribuinte não o fatura.

Essa dicotomia presente no voto do Ministro Roberto Barroso está equivocada. Não incide COFINS sobre o valor do ICMS porque aquela tem como base de cálculo o faturamento. Isso não significa que o valor do ICMS pertença, desde já, ao Fisco. No entanto, ainda que se admita esta tese do RE, considerando que a parcela do preço do produto relativa ao tributo - a ser pago posteriormente -, que significa um repasse do ônus financeiro do ICMS, não seja receita própria do contribuinte, não seria possível afirmar que o não pagamento do ICMS, neste caso em apuração simples, configuraria apropriação indébita tributária, na medida em que tal conduta não se amolda aos conceitos de “tributo descontado” e “tributo cobrado” previstos no tipo penal do artigo 2º, inciso II, da Lei nº. 8.137/1990.

²⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Roberto Barroso, p. 20.

²⁵⁸ GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; PRZEPIORKA, Michell; TAKANO, Caio Augusto. A apropriação indébita tributária na jurisprudência dos tribunais superiores. **Revista Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jan-08/opiniao-apropriacao-indebita-tributaria-segundo-stf-stj>. Acesso em: 14 nov. 2020.

Ainda nesta hipótese, após a decisão do STF no RE 593.894²⁵⁹, com repercussão geral, relatado pelo Ministro Edson Fachin e julgado em 19/10/16, que garantiu aos contribuintes substituídos a possibilidade de haver restituição do ICMS pago a maior pelo consumidor final, torna impreciso o montante antecipadamente recolhido, o que relativiza o argumento do Ministro quando apenas cita o RE 574.706.

SCAFF e BECHARA, visando a exemplificar a questão, traz a hipótese de

uma distribuidora de medicamentos teve seu estoque completamente destruído por um incêndio, tendo sido integralmente pago o ICMS pelo regime de substituição tributária. A empresa se tornou credora do Fisco, e não sua devedora, pois o fato gerador presumido não se realizou²⁶⁰.

Para BOTTINI e ESTELLITA, não há interferência na natureza do ICMS diante do julgamento do RE 574.706 pelo STF, pois apenas ficou esclarecido na decisão 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”²⁶¹. Isto é: o contribuinte que não paga ICMS próprio não se apropria de nada, podendo ser considerado único e tão somente devedor do Fisco. Assim, necessária a análise, ainda que sucinta, do referido RE.

Quando se tratou neste texto acerca do ICMS, percebeu-se que há a figura do responsável, bem assim a do contribuinte, além de que a repercussão jurídica de retenção e reembolso possuem lugar nos casos de responsabilidade tributária por substituição para frente ou para trás²⁶².

Como visto, no ICMS próprio, o sujeito passivo da relação tributária é o próprio contribuinte, que tem capacidade contributiva. O destaque do imposto na nota fiscal não o torna

²⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Inteiro teor do Acórdão do Recurso Extraordinário n.º 593.849/MG**. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, julgado em: 19 out. 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=603766>. Acesso em: 22 fev. 2020.

²⁶⁰ SCAFF, Fernando Facury; BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. O STJ e a criminalização da inadimplência tributária do ICMS próprio. **Revista do Advogado**, 2019. São Paulo, v. 39, n. 141, p. 94-101.

²⁶¹ BOTTINI, Pierpaolo Cruz e ESTELLITA, Heloisa. Com tese do STF sobre ICMS, não pagamento de outros tributos também será crime. **Revista Consultor Jurídico**, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/bottini-estellita-tese-stf-icms-vale-outros-tributos#author>. Acesso em: 22 dez. 2020.

²⁶² PINHEIRO, Johnattan Martins; AGUIAR, Denison Melo de. Inadimplência fiscal e a apropriação indébita tributária no RHC 163.334/SC. **Revista de Direito da Faculdade Guanambi**, 2020. V. 7, n. 01, e 287, jan./jun/20. Disponível em: <http://revistas.faculdadeguanambi.edu.br/index.php/RevistadeDireito/article/view/287>. Acesso em: 14 fev. 2021.

uma maneira de retenção ou transfere ao consumidor a responsabilidade tributária, tendo em vista que não se altera a natureza jurídica da relação, embora possa haver a transferência do encargo econômico²⁶³.

O STF, no RE 574.706, assim decidiu:

não ser possível incluir o valor do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, uma vez que não se trata de receita da empresa, a qual apenas faz o intermédio no repasse do imposto efetivamente cobrado do consumidor, que deve ser diretamente repassado ao Estado.

Mas é preciso bem interpretar o julgado do RE, pois ele se refere à repercussão econômica do ICMS próprio para a validação do PIS/COFINS, mas não significa que houve uma transformação da repercussão econômica em jurídica ou que tenha alterado a natureza da identificação do tributo descontado ou cobrado²⁶⁴.

É possível chegar a esta conclusão, pois o ponto focal do julgamento daquele recurso é a definição da base de cálculo, é dizer: definição jurídica de tributos que possuem como fundamento constitucional o art. 195, I, b²⁶⁵ da Constituição Federal e sua incidência sobre faturamento ou receita. Ora, não se tratou do ICMS, até mesmo porque este tributo compõe o preço da mercadoria²⁶⁶.

Ao fim e ao cabo, restou decidido que o ICMS não pode compor a base de cálculo, uma vez que a União não poderia o considerar como adereço de riqueza, restando evidente que o ICMS próprio, em destaque na nota fiscal, seria um indicador da repercussão econômica ainda que o valor efetivamente pago ao Estado seja menor em virtude de aproveitamentos de créditos oriundos de operações anteriores, consoante princípio da não-cumulatividade.

²⁶³ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 87.

²⁶⁴ ESTELLITA, Heloísa. **A tutela Penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 133.

²⁶⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da Lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da Lei, incidentes sobre: b) a receita ou o faturamento;

²⁶⁶ PINHEIRO, Johnattan Martins; AGUIAR, Denison Melo de. Inadimplência fiscal e a apropriação indébita tributária no RHC 163.334/SC. **Revista de Direito da Faculdade Guanambi**, 2020. V. 7, n. 01, e 287, jan./jun/20. Disponível em: <http://revistas.faculdadeguanambi.edu.br/index.php/RevistadeDireito/article/view/287>. Acesso em: 14 fev. 2021.

Sedimentando o argumento, apresenta-se o que escreve CARRAZA sobre o destaque do ICMS na nota fiscal:

Nem se diga - como querem alguns - que, tendo sido o ICMS destacado na nota fiscal, o comerciante tem o dever de repassar aos cofres públicos a quantia que recebeu do consumidor final (que não é contribuinte 'de iure' do imposto). É que este destaque em nota fiscal do ICMS, não se reveste da menor liquidez, com relação à obrigação tributária. Apenas expressa o montante correspondente ao imposto naquela quantia cobrada, calculado 'por dentro', do qual o emitente da nota ainda deve compensar os créditos que tenha contra o Fisco para, só depois, quando for o caso, recolher o tributo. O não-recolhimento do ICMS não caracteriza, repetimos, nenhuma conduta delituosa: muito menos a definida no art. 2º, II, da Lei 8.137/90²⁶⁷.

Dessa forma, o argumento do Ministro Roberto Barroso de usar a referida decisão para modificar a característica do ICMS próprio é equivocada, pois neste não há desconto decorrente de repercussão jurídica por conta da relação jurídico-tributária de responsabilização, há apenas um controle para efeito de não cumulatividade, conforme princípio já explicado no capítulo anterior.

Para SCORSAFAVA, a fundamentação da apropriação indébita do ICMS próprio surgiu a partir do RE 574.706, onde o STF deliberou sobre a exclusão do imposto da base de cálculo de incidência do PIS/COFINS, motivado pelo fato de que não se pode considerar como ingresso tributável uma verba que é recebida pelo contribuinte apenas com o propósito de pronto repasse a terceiro²⁶⁸.

Mas, desde já, observamos que o Ministro Fachin, em seu voto, deixou claro que isto não se confunde o mero inadimplemento: “não se trata apenas de inadimplemento fiscal, mas a disposição de recurso de terceiro”²⁶⁹.

Este equívoco de interpretação pode ser muito danoso, visto que com ampliação do âmbito de incidência da norma penal para alcançar suposta apropriação indébita tributária,

²⁶⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 440.

²⁶⁸ SCORSAFAVA, Anderson Torquato. Os Critérios Diferenciadores Entre a Mera Inadimplência do ICMS Recolhido em Operações Próprias e a Apropriação Indébita Decidida pelo STF no RHC 163.334. **Âmbito Jurídico**, 2020. Acesso: em 23 jan. 2021.

²⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Edson Fachin, p. 126.

abarcará o ISS, nos casos em que esse imposto se apresente como tributo indireto, cujo ônus financeiro pode ser repassado ao contribuinte de fato.

Quando o STF admite que a mera repercussão econômica do tributo gera a possibilidade de criminalização da conduta de não repassar ao Estado o valor equivalente ao tributo sempre que esse custo tenha sido de alguma forma transferido ao consumidor, assume-se o risco de incidência da lei penal não só em relação ao ICMS e ao ISS, mas também de qualquer tributo (direto ou indireto) cujo ônus financeiro seja transferido a outros agentes na cadeia produtiva ou econômica²⁷⁰.

No entender de ESTELLITA e DE PAULA JUNIOR, o julgamento, em Repercussão Geral, quanto ao ICMS não ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS foi determinante para o tumulto interpretativo do Supremo. Para eles, “se trata de repercussão econômica que não altera a natureza jurídica da relação subjacente”²⁷¹.

Assim, o julgamento do RE 574.706 não alterou esta situação, por

não ser possível incluir o valor do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, uma vez que não se trata de receita da empresa, a qual apenas faz o intermédio no repasse do imposto efetivamente cobrado do consumidor, que deve ser diretamente repassado ao Estado²⁷².

Tratou, repita-se, da conotação jurídica da repercussão econômica do ICMS próprio para, após, interpretar a validade da incidência do PIS/COFINS. O julgamento teve por objeto a definição da base de cálculo (jurídica) de tributos que têm por fundamento constitucional a incidência sobre faturamento ou receita (art. 195, I, b, CF/1988), isto é, não se pautou o ICMS. Contudo, o STF achou relevante o argumento pois o ICMS próprio compõe o preço da

²⁷⁰ LEITE Alaor; BORGES, Ademar. Parâmetros interpretativos para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio. **Jota**, 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/ Penal-em-foco/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-proprio7122019#:~:text=Os%20par%C3%A2metros%20interpretativos%20que%20devem,prote%C3%A7%C3%A3o%20da%20norma%20do%20art.&text=2%C2%BA%2C%20II%2C%20da%20Lei%208.137%2F90%2C%20segundo%20a,n%C3%A3o%20recolhimento%20do%20ICMS%20pr%C3%B3prio>. Acesso em: 12 jan. 2021.

²⁷¹ ESTELLITA, Heloisa; DE PAULA JUNIOR, Aldo. O STF e o RHC 163.334: uma proposta de punição da mera inadimplência tributária? **Jota**, 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/ Penal-em-foco/o-stf-e-o-rhc-163-334-uma-proposta-de-punicao-da-mera-inadimplencia-tributaria-10122019>. Acesso em: 20 dez. 2020.

²⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Inteiro teor Acórdão do Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR**. Relator: Ministra Carmen Lúcia. Brasília, julgado em: 01 ago. 2013. Disponível em: www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE574.706PR.pdf. Acesso em: 22 fev. 2021.

mercadoria. Basicamente, se utilizou de uma decisão acertada, que “favorece” o contribuinte para desfavorecê-lo na sequência.

3.1.3. TIPICIDADE: FRAUDE COMO TIPO OBJETIVO E A PRESENÇA DO BEM JURÍDICO “ORDEM TRIBUTÁRIA” NA DECISÃO DO STF.

Ainda numa linha equivocada, o relator aduziu que na sonegação a reprovabilidade está na fraude, ou na omissão, ou na simulação, que omite ou engana a Fazenda. Na apropriação indébita tributária, a censurabilidade está em tomar para si um valor que não lhe pertence - sendo que neste ponto o STF, em feito de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, já reconheceu a constitucionalidade desse tipo penal²⁷³. Portanto, a conduta para caracterizar o tipo penal é dupla, cobrar do consumidor e não recolher ao Fisco.

Nesse contexto, o Ministro Roberto Barroso entendeu pela tipificação da conduta, com este argumento:

Já na apropriação indébita tributária, a censurabilidade da conduta decorre da circunstância de que o agente toma para si um valor que não lhe pertence, ao qual teve acesso pelo único e específico motivo de lhe ter sido atribuído o dever de recolher o tributo. Diferentemente do delito do art. 1º, o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 *não requer fraude*²⁷⁴.

A fraude faz parte da tipicidade objetiva dos delitos tributários e não é elemento subjetivo do injusto, que é justamente deixar de recolher o tributo (desde que tenha sido cobrado ou descontado de terceiro). Há, novamente no voto do Ministro, uma confusão em relação aos elementos do tipo, pois a conduta dolosa não se demonstra com a contumácia ou com a fraude.²⁷⁵

A fraude está justamente na intenção de lesar o Fisco, sendo certo que quem declara, escriturando todas as vendas, indicando o valor do ICMS, mas apenas não paga, não incorre em

²⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo em Recurso Extraordinário n.º 999.425/SC**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, julgado em: 02 mar. 2017.

²⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Roberto Barroso, p. 21.

²⁷⁵ FÖPPEL, Gamil; MINARDI, Josiane GOMES. Sobre a criminalização da dívida tributária pelo inadimplemento do ICMS próprio: considerações críticas ao entendimento do RHC 163.334. **Grupo de Trabalho de Direito Tributário e Financeiro II**, Florianópolis, 2020, I Encontro Virtual do CONPEDI, p. 64-83.

fraude, ainda mais, como explicado, a conduta do contribuinte, na venda do produto, não se amolda aos elementos normativos do tipo “descontado” ou “cobrado”.

E mais: ainda que neste exemplo tenha havido o desconto ou cobrança de terceiro, necessária a presença da fraude, pois se ausente a tipicidade objetiva, excluída estará a tipicidade, restando desnecessário o enfrentamento da tipicidade subjetiva.

A ausência de clandestinidade como aceitação para a adequação da conduta do mero não pagamento de tributo ao crime de apropriação indébita tributária é equivocada também do ponto de vista da análise da tipicidade, pois a fraude, como dito, se concentra na tipicidade objetiva (juízo de desaprovação da conduta) que se conecta com a relevância do bem jurídico “ordem tributária” e a conduta que afeta o Fisco e que permite a tutela pelo Direito Penal.

Arguir que o tipo dispensa a clandestinidade é mudar o texto que diz que o crime de apropriação indébita é da mesma natureza (crime contra a “ordem tributária”) dos crimes materiais do art. 1º da referida lei. Qualquer conexão fora disso é caso de disfunção do direito penal, que tem como função precípua a proteção de bens jurídicos relevantes, na linha que propõe CLAUS ROXIN²⁷⁶.

Bom, compõe o fato típico objetivo a tipicidade formal e a tipicidade material ou normativa. Quando ausentes um desses requisitos implica naturalmente na atipicidade do fato - formal ou material -, a depender da natureza do requisito faltante.

No âmbito formal (da tipicidade objetiva), devemos observar: 1. A conduta; 2. O resultado naturalístico (nos crimes materiais); 3. O nexó de causalidade; e 4. A adequação típica (subsunção do fato à norma)²⁷⁷.

Já no campo material, o primeiro juízo valorativo recai sobre a conduta e, neste ponto, adere-se ao critério da imputação objetiva de ROXIN: criação ou incremento de risco proibido relevante²⁷⁸. No tocante ao segundo juízo valorativo, este tem relação com a ofensa ao bem jurídico.

²⁷⁶ ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**. Trad. André Luís Callegari, Nereu José Giacomolli. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

²⁷⁷ GOMES, Luiz Flávio. Tipicidade material e a tipicidade conglobante de Zaffaroni. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 11, n. 1048, 15 maio 2006. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/8450>. Acesso em: 18 fev. 2021.

²⁷⁸ ROXIN, Claus. **Funcionalismo e Imputação Objetiva no Direito Penal**. Trad. de Luís Greco. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

Esta introdução é importante para, já tendo analisado questões tributárias inerentes ao tipo e, agora, analisando o elemento fraude, compreender que não há crime pela ausência de adequação típica (atipicidade formal), ante os elementos “descontado” e “cobrado”, bem como diante da ausência de ofensa ao bem jurídico “ordem tributária”, sendo, portanto, a fraude o elemento que justamente diferencia o inadimplemento tributário do crime tributário.

E o julgado vai além: “o dolo há que ser esclarecido com a instrução criminal”. Mas, como vimos, o dolo sequer precisaria ser discutido, pois para o crime bastaria a intenção de deixar de recolher. Pode-se, ainda assim, questionar: então o dolo está implícito (ou dispensada está a clandestinidade)? Não. Apenas se a conduta do agente se adequar aos elementos tributários “cobrado” ou “descontado” com a presença da fraude é que se torna plausível partir para eventual análise da intenção da prática apropriadora. E mesmo que a conduta se adeque ao tipo penal, é possível que, com uma análise acurada, se verifique a ausência de dolo²⁷⁹.

LOVATTO afirma, no tocante à tipificação da apropriação indébita tributária, que:

A reprovabilidade não se situa no não-pagamento da dívida, mas na conduta de quem, por obrigação legal, cobra ou desconta o tributo e não o recolhe a quem de direito, ficando com aquilo que não lhe pertence. Daí que não se trata de penalização por dívida, mas, à semelhança da apropriação indébita, da conduta do agente penalmente relevante²⁸⁰.

No mesmo sentido é o pensamento de DECOMANIN:

*O puro e simples não recolhimento do ICMS pelo contribuinte figura o crime previsto pelo art. 2º, II, da Lei 8.137/90 (...) Numa primeira abordagem, de cunho eminentemente econômico, deixando de parte discussões doutrinárias sobre os tributos conhecidos como diretos e indiretos, e levando em conta apenas o aspecto econômico a partir do qual são conceituadas essas espécies, ou seja, *atentos ao fato de que existem tributos cujo ônus é imediatamente repassado pelo contribuinte a terceiro, em contrapartida a outros em que tal não ocorre* (...) conclui-se que o não recolhimento do ICMS no prazo previsto pela legislação implica a ocorrência desse crime²⁸¹.*

²⁷⁹ SOUZA, Leonardo Oliveira. A Tipicidade Penal e a subversão dos crimes contra ordem tributária: indevida utilização da “ultima ratio” como instrumento para a cobrança de tributos. **Anais do II Congresso de Pesquisas em Ciências Criminais**, de 27 a 31 de agosto de 2018, São Paulo, SP, Organizado por Jacqueline Sinhoretto e Silvio de Almeida. São Paulo. IBCCRIM, 2018, P. 171 A 197. Disponível em: <https://www.ibccrim.org.br/media/posts/arquivos/arquivo-09-04-2020-16-50-56-714871.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2021.

²⁸⁰ LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes Tributários: aspectos criminais e processuais**. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 129.

²⁸¹ DECOMANIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 360-361.

E, como viu-se linhas atrás, o Ministro Roberto Barroso trata da suposta desnecessidade de fraude na conduta do agente, bem assim a caracterização do elemento subjetivo (dolo), sem, contudo, estabelecer a importância, dentro desta análise, do bem jurídico tutelado pelo Direito Penal – a “ordem tributária”: “o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 não requer fraude”²⁸².

O relator se baseou nos entendimentos de PRADO²⁸³ e BITENCOURT²⁸⁴ sobre o crime de apropriação indébita, mas esqueceu que a apropriação indébita tributária necessita da presença dos elementos normativos (“descontado” e “cobrado”) para que a conduta se adeque ao tipo penal. O primeiro diz que: “Outro aspecto relevante diz respeito ao fato de que, na apropriação indébita, inexistente clandestinidade, fraude ou qualquer outro ardil”²⁸⁵. Já o segundo aduz que o pressuposto do referido delito “é a anterior posse lícita da coisa alheia, da qual o agente se apropria indevidamente”²⁸⁶.

Outro argumento do Ministro Barroso foi no sentido de que seria preciso haver dolo específico na conduta daquele que se “apropria indebitamente” de tributo:

o mero inadimplemento tributário configura apenas ilícito administrativo, passível de inscrição na dívida ativa e de cobrança via execução fiscal. Contudo, não é crime. Para que o não recolhimento de tributo caracterize crime se exige algo a mais, uma reprovabilidade especial que justifique o tratamento mais gravoso²⁸⁷.

Observa-se que o Ministro vota convicto de que não está criminalizando a inadimplência. Contudo, como visto, sob o ângulo tributário, o termo “cobrado” não se reveste naquele valor embutido na mercadoria pelo comerciante/contribuinte. Por isso, ele procurou trazer um “elemento subjetivo especial”, juntamente com uma necessidade de se provar o dolo específico na conduta do agente, gerando uma confusão no que toca o cerne da questão.

²⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Roberto Barroso, p. 21.

²⁸³ PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal, parte especial**, v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 421.

²⁸⁴ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: parte especial**, v. 3. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 236.

²⁸⁵ PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal, parte especial**, v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 421.

²⁸⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: parte especial**, v. 3. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 236.

²⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Roberto Barroso, p. 14.

Misturou-se tipicidade objetiva com tipicidade subjetiva, causando a (equivocada) criminalização daquele que declara e não paga o imposto.

No que toca os critérios objetivos da apropriação indébita tributária, sabe-se que a sua conduta típica consiste no ato omissivo “deixar de recolher”. Esta omissão significa o recolhimento dos valores de tributos descontados ou cobrados, os quais são créditos da Fazenda. Parece ter ocorrido uma falha do legislador, que não expressou o termo “apropriar-se”, originada do Direito Penal – que seria melhor do que a expressão “deixar de recolher”.

Noutro norte, a adequação objetiva da apropriação indébita tributária tem ralação com seu objeto material, que são os tributos pertencentes a outrem. A retenção dos valores, na apropriação indébita tributária acontece quando há substituição tributária, por isso em nenhum momento da relação jurídica existente os valores integram o patrimônio do agente do crime, tendo em vista que se está recolhendo em nome de outrem legalmente constituído.

BITENCOURT e MONTEIRO afirmam que o importante, na verdade, não é a omissão ou comissão, mas sim o *animus* de agir. Sustentam, ainda, que, se não há desconto ou cobrança de tributo de terceiro, seria impossível a consumação do crime²⁸⁸.

Consoante artigo 18 do Código Penal²⁸⁹, o dolo existe quando se queria o resultado ou quando se assumiu o risco de ele ser produzido. Fazendo uma conexão deste artigo com o delito de apropriação indébita tributária, no âmbito da jurisprudência do STJ, relativo ao ICMS próprio, percebe-se que “elemento subjetivo especial, no crime de apropriação indébita tributária (artigo 2.º, inciso II, da Lei 8.137/90), é prescindível, sendo suficiente para a configuração do crime a consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido”²⁹⁰.

O STJ, acertadamente, já tem posição consolidada no sentido de que o dolo, analisado como elemento subjetivo geral do tipo, é a consciência (ainda que potencial) de não recolher ao Fisco o valor do tributo devido. É dizer: basta isso para o crime se configure, basta o fato de o

²⁸⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto. MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 210.

²⁸⁹ BRASIL. **Decreto-Lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal)**. Art. 18. Diz-se o crime: Crime doloso: I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

²⁹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.635.341/SC**. Relatora: Ministra Laurita Vaz. Brasília, julgado em: 26 out. 2018; **Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.767.899/SC**. Relator: Ministro Joel Ilan Paciornik. Brasília, julgado em: 15 out. 2019.

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, visto que este não pressupõe a clandestinidade. O erro do julgado em análise foi enviesar a tipicidade objetiva como se subjetiva especial fosse, além, claro, de não enfrentar os conceitos tributários inerentes ao tipo penal.

Na visão de SOUZA e ANTUN, para tipificação do crime de apropriação indébita, não é suficiente o simples conhecimento e livre determinação do agente, no ato de deixar de recolher o tributo, mas sim que haja o dolo de se apropriar do valor do ICMS²⁹¹.

O que se observa é que enquanto a 3ª Seção do STJ visou a contornar a exigência de fraude, visto ser, no entendimento daquele Superior Tribunal, desnecessária à configuração do crime de apropriação indébita tributária, o Supremo focou a sua tese justamente na exigência de manifesta intenção de apropriação do valor do tributo, buscando-se novos limites dessa figura delitiva, como, por exemplo, a contumácia, tratada mais adiante.

Parece lógico que a intenção de se apropriar não está presente na conduta do comerciante que deixa de recolher o tributo por conta de uma crise financeira e que tenha utilizado o valor em sua posse para o pagamento de algo que impediria a empresa de parar ou fechar. Mas isso, claro, é de se analisar com a devida produção de prova e eventual perícia contábil.

Mas, importante afirmar que este raciocínio se faz necessário para o tipo penal em análise por conta da equivocada decisão do STF que traz consigo novos conceitos e necessidade de análise de dolo e contumácia, quando, para o caso concreto, sequer seria necessário chegar na análise da tipicidade subjetiva, ante a ausência da – anterior - tipicidade objetiva (fraude).

Para SOUZA e ANTUN, na ausência de elementos mínimos, indicativos de que o contribuinte tenha deixado de pagar o imposto para se locupletar do seu valor, impediria o início do curso de uma ação penal, pois a denúncia precisaria descrever de que forma se teria materializado o dolo de apropriação do valor do imposto²⁹².

²⁹¹ SOUZA, Alvaro Augusto Orione; ANTUN, Odel Mikael Jean. STF definiu que apropriação indébita tributária é crime de resultado cortado?. **Revista Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jan-09/opiniao-apropriacao-indebita-tributaria-crime-resultado-cortado>. Acesso em: 11 fev. 2021.

²⁹² SOUZA, Alvaro Augusto Orione; ANTUN, Odel Mikael Jean. STF definiu que apropriação indébita tributária é crime de resultado cortado?. **Revista Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em:

No tocante à tipicidade subjetiva, resta materializado o dolo específico pela ação do agente que objetiva enriquecer ilícitamente, causar lesão à concorrência ou obter financiamento econômico às custas do erário²⁹³.

Então o precedente deixa clara a necessidade de se provar que o contribuinte age com o fim de se locupletar indevidamente dos valores devidos ao Estado. No voto do Ministro Roberto Barroso, é possível identificar quais seriam as formas de locupletamento ilícito:

o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de ‘laranjas’ no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc.²⁹⁴.

A jurisprudência já vem se posicionando neste sentido, especialmente o STJ, a partir de decisão da ministra Laurita Vaz:

Nos termos do atual entendimento do Pretório Excelso, inafastável a conclusão de que, conquanto o fato deletério atribuído ao ora agravante, a princípio, se subsuma à figura penal antes mencionada, a ausência de contumácia – o débito com o fisco se refere a tão somente um mês – conduz ao reconhecimento da atipicidade da conduta e, por conseguinte, à absolvição do réu²⁹⁵.

O Ministro Gilmar Mendes também adere à linha de que o elemento subjetivo do tipo penal em análise é a vontade de se apropriar, como se percebe no seu voto:

Nessa linha de raciocínio, acerca do inciso II, o dolo, com a necessária consideração do elemento subjetivo especial do injusto em comento, qual seja, a vontade de se apropriar dos valores retidos, omitindo o cumprimento do dever tributário e com a intenção de não recolhê-los, deve, imperiosamente, ser levado em conta²⁹⁶.

<https://www.conjur.com.br/2020-jan-09/opinio-ao-apropriacao-indebita-tributaria-crime-resultado-cortado>. Acesso em: 11 fev. 2021.

²⁹³ SIMANTOB, Fábio Tofic e MARTINELLI, Luís Fernando. Apropriação indébita tributária: reflexos do atual entendimento do STF. **Revista Consultor Jurídico**, 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jan-26/tofic-apropriacao-indebita-tributaria-entendimento-stf>. Acesso em: 01 fev. 2021.

²⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Roberto Barroso, p. 34.

²⁹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.867.109/SC**. Relator: Ministra Laurita Vaz. Brasília, julgado em: 04 set. 2020.

²⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Roberto Barroso, p. 87.

Há, igualmente, presente no voto divergente um equívoco interpretativo. O dolo do tipo penal de apropriação indébita tributária é a consciência de que está deixando de recolher tributo devido ao Fisco. Não precisa haver a intenção de se apropriar, que, para além de necessitar de uma produção de prova, pode ser uma consequência da consumação do crime de forma dolosa ou, melhor, um mero exaurimento do delito. Esta interpretação é justamente o que leva ao equívoco jurisprudencial, causando confusão em quem estuda e busca interpretar a tese firmada.

Num outro trecho, é possível perceber esta análise no voto do Ministro Gilmar Mendes: “No caso em tela, o tipo objetivo se caracteriza pelo não recolhimento do tributo devido, e o elemento subjetivo especial pela apropriação fraudulenta dos valores que se manifesta pela ausência de sua devida declaração.”

Neste aspecto, como já argumentado, a análise peca no aspecto da subsunção da conduta ao tipo penal. Fato é que a discussão acerca do elemento subjetivo do tipo como fundamental à elucidação do caso é um erro, pois não se precisa analisar o dolo, elemento subjetivo do tipo, quando já inexistente a tipicidade objetiva. Quando o STJ afirma que o dolo na conduta se configura com a intenção de não recolher, está certo. Errado está quando diz que o dolo é a clandestinidade, que na verdade compõe o tipo objetivo do crime tributário de apropriação indébita devido ao bem jurídico tutelado pela Lei n.º 8.137/90.

E, neste ponto, os Ministros Roberto Barroso e Ministro Gilmar não deveriam ter evoluído para uma análise da tipicidade subjetiva, estipulando novos elementos para a configuração do crime, pois o caso concreto deveria ter sido resolvido no âmbito da tipicidade objetiva, especialmente porque sem fraude não há crime tributário, seja ele omissivo ou comissivo, seja ele de redução de tributo ou de apropriação indébita.

CARRAZA afirma que

Não queremos, em absoluto, sustentar que o contribuinte do ICMS não pode cometer crime contra a ordem tributária. Sem dúvida que os cometerá, pelo menos em tese, se ocultar da autoridade fiscal, fato relevante para o surgimento da obrigação de pagar tal tributo. Isto ocorrerá quando omitir declaração que tinha o dever legal de fazer à autoridade fiscal) v.g., produzindo o derramamento de 'notas fiscais'), adulterando a escrita contábil, constituindo 'empresas fantasmas', etc. Nenhum crime cometerá, porém, quando apenas deixar de recolher o ICMS após ter feito corretamente todas as

anotações e estilo. Em suma, falta tipicidade na conduta do contribuinte que declara e não paga seu débito de ICMS²⁹⁷.

Além disso tudo, o voto vencedor do Ministro Roberto Barroso reforça a necessidade de se esclarecer a diferença entre a mera inadimplência e a conduta que lesiona de forma significativa o bem jurídico tutelado:

Mais do que isso, como forma de reforçar essa diferenciação entre crime e mera inadimplência, é necessário que a conduta lesione de modo significativo o bem jurídico protegido. Impõe-se, nesse sentido, uma interpretação restritiva do tipo²⁹⁸.

Então, é possível identificar que o Ministro relator dá alguma importância ao bem jurídico protegido pela norma penal - a ordem tributária -, mas se equivoca quando insere e sobrepõe a preocupação atinente às questões econômicas e sociais, resultando num alcance maior do que o Direito Tributário permite, como visto, aos termos "descontar" e "cobrar".

Sob o pretexto de que o termo "cobrado" não se identificaria com o Direito Tributário, assim como não teria guarida no conteúdo estrito do termo "apropriação indébita", restaria a ele se associar com as relações tributárias existentes com tributos indiretos. Foi nesse sentido o posicionamento, já no âmbito do STJ, com o voto do relator: "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"²⁹⁹.

Segundo SCAFF e BECHARA, caso o autor do fato tenha agido (ou não) com a intenção de ofender o bem jurídico protegido, conforme decisão do STJ e STF, seria questão estranha aos julgados, que mereceria uma instrução processual para sua identificação³⁰⁰.

Fazendo uma analogia entre o bem jurídico "ordem tributária" juntamente com a interpretação do dolo e com o incremento da contumácia, é possível identificar que a decisão

²⁹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 441.

²⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Roberto Barroso, p. 32.

²⁹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus n.º 399.109/SC**. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Brasília, julgado em: 22 ago. 2018.

³⁰⁰ SCAFF, Fernando Facury; BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. O STJ e a criminalização da inadimplência tributária do ICMS próprio. **Revista do Advogado**, São Paulo, 2019. v. 39, n. 141, p. 94-101.

do STF determina a afetação do bem jurídico protegido a partir da repetição da conduta proibida e não do valor inadimplido ou da fraude eventualmente perpetrada.

Não é possível, então, afirmar que o inadimplemento de ICMS próprio é crime se o bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária não é a pretensão imediata do Fisco, como defende MACHADO: “não devemos confundir a ordem tributária com o interesse imediato da Fazenda Pública, especialmente quanto à comodidade na arrecadação dos tributos”³⁰¹.

Caso o contribuinte deixe de recolher o valor que deve aos cofres do Estado, deve-se proceder à execução fiscal (jamais à ação penal), consoante lição de TORRES:

Com a declaração, o contribuinte faz confissão dos seus débitos, e, a partir dela, o Fisco tem em suas mãos os elementos para exigir do contribuinte, pelos meios de direito e privilégios da Fazenda Pública em juízo, todo o valor do tributo devido, com os acréscimos sancionatórios de estilo, juros de mora e multas. Este tem sido o estado de coisas³⁰².

A importância do bem jurídico tutelado pela Lei nº. 8.137/90 é cristalina para a consecução de políticas estatais voltadas à materialização de direitos fundamentais e ao desenvolvimento econômico e social. Noutro norte, não se trata de discutir se houve ou não dolo na conduta praticada pelo agente. Na verdade, a discussão do caso há de se centrar na verificação da tipicidade objetiva³⁰³.

E não se pode olvidar que o Direito Penal tem como mais importante incumbência a proteção dos bens jurídicos mais relevantes da sociedade, em que condutas devem ser aferidas proporcionalmente ao seu grau de lesividade ou de capacidade de dano, para que haja a configuração do crime, devendo ser sopesada a proporcionalidade da ofensa com o resultado lesivo, diante do caráter fragmentário do Direito Penal.

A verificação da irrelevância da lesão ao bem jurídico, ou seja, da sua tipicidade material, é dificilmente medida em delitos do Direito Penal Clássico, tornando-se ainda mais

³⁰¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 20.

³⁰² TORRES, Heleno Taveira. **Parecer jurídico**, “*pro bono*”, sobre os limites constitucionais e legais para a tipificação do crime de “apropriação indébita”, previsto no inciso II do art. 2º, da Lei nº 8.137/1990, no caso de tributo (ICMS) declarado e não pago. Disponível em: https://static.poder360.com.br/2019/02/PARECER-FIESP-Apropriacao-Indebita-e-ICMS2019_vf.pdf. Acesso em: 19 jun. 2020.

³⁰³ SCAFF, Fernando Facury; BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. O STJ e a criminalização da inadimplência tributária do ICMS próprio. **Revista do Advogado**, São Paulo, 2019. v. 39, n. 141, p. 94-101.

difícil quando se está diante de bens jurídicos coletivos, relacionados à expansão do Direito Penal.

No direito alemão, por exemplo, conforme lições de PANOEIRO, se admite que as condutas isoladamente não afetam o bem jurídico, não obstante a sua repetição traga graves danos. E aproveita como fundamento os já mencionados delitos de acumulação, mesmo não tendo uma aceitação unânime da doutrina, ante a análise da conduta lesiva não isoladamente, mas no cenário de acúmulo de condutas similares³⁰⁴.

Para FÖPPEL, nas hipóteses de crimes tributários, cujo bem jurídico é coletivo – “ordem tributária” -, o critério que se apresenta como mais adequado é a perquirição de o que é relevante para o Estado em matéria de arrecadação tributária, uma vez que é sobre esse interesse que se assenta a incriminação de infrações tributárias³⁰⁵.

Como afirma SOUZA, para que haja crime é preciso que a conduta lesione significativamente o bem jurídico tutelado pela norma incriminadora. Segundo ele, são inúmeras as correntes que estruturam o crime, “que pode ser dividido em dois (fato típico e antijuridicidade), três (fato típico, antijuridicidade e culpabilidade); quatro (fato típico, antijuridicidade, culpabilidade e punibilidade) ou até cinco (conduta, tipicidade, antijuridicidade, culpabilidade e punibilidade) elementos”³⁰⁶. E, conforme já visto nas lições de ROXIN, o melhor conceito material de crime é o que o enfoca como fato ofensivo (grave) desvalioso a bens jurídicos muito relevantes³⁰⁷.

Assim, a tipicidade, como juízo de valor que decorre da conduta, no intuito de identificar se ela se adequa ao tipo penal individualmente descrito, é a justaposição da conduta praticada à norma.

³⁰⁴ PANOEIRO, Jose Maria de Castro. **Política criminal e Direito Penal econômico: um estudo interdisciplinar dos crimes econômicos e Tributários**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2014, p. 202.

³⁰⁵ FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes Tributários: legislação Penal especial em homenagem a Raul Chaves**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010, p. 149.

³⁰⁶ SOUZA, Leonardo Oliveira. A tipicidade Penal e a subversão dos crimes contra ordem tributária: indevida utilização da “ultima ratio” como instrumento para a cobrança de tributos. **Anais do II Congresso de Pesquisas em Ciências Criminais**, de 27 a 31 de agosto de 2018, São Paulo, SP, Organizado por Jacqueline Sinhoretto e Silvio de Almeida. São Paulo. IBCCRIM, 2018, P. 171 A 197. Disponível em: <https://www.ibccrim.org.br/media/posts/arquivos/arquivo-09-04-2020-16-50-56-714871.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2021.

³⁰⁷ ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**. Trad. André Luís Callegari, Nereu José Giacomolli. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

Mas é fundamental que haja uma real lesividade ao bem jurídico tutelado pelo delito, denominado de “risco jurídico relevante”, e a legislação tributária destina como uma de suas principais atribuições a promoção da arrecadação tributária, se sobrepondo, como visto no julgamento do RHC pelo STF, ao bem jurídico tutelado pela Lei nº. 8.137/90 – “ordem tributária”.

Como já exaustado em tópicos anteriores, há, sim, inegável semelhança no tocante aos ilícitos tributários em relação aos crimes tributários, contudo, o que os diferencia é o grau de ofensa causado ao bem jurídico, a partir da análise da conduta praticada no caso concreto³⁰⁸.

É dizer: necessário que o ato “criminoso” praticado pelo agente provoque um dano tamanho que ultrapasse o limite da legislação tributária, sendo a intervenção do Direito Penal fundamental para a solução do caso. Esse “algo mais”, segundo SOUZA, se traduz numa atitude fraudulenta, e não o mero descumprimento da legislação tributária – necessário o ardid, o engodo, o ocultamento, a omissão, a supressão³⁰⁹.

Por isto que a tipicidade é de suma importância para a solução do caso concreto. Ora, para mais do que a indiscutível presença do elemento subjetivo do tipo – o dolo -, que, no caso concreto, é a consciência e intenção de não recolher o tributo devido, é preciso que o agente intente ludibriar a fiscalização tributária, isto é, a conduta necessita comprovadamente manifestar uma manobra fraudulenta, sob pena de se criminalizar – erroneamente - o mero inadimplemento.

Diante destes argumento é que se concluiu que criminalizar a dívida, para além de ir de encontro à funcionalidade do Direito Penal (proteção de bens jurídicos relevantes), fere, como bem lembrou o Ministro Gilmar Mendes em seu voto, o artigo 5º, LXVII da Constituição

³⁰⁸ SOUZA, Leonardo Oliveira. A tipicidade Penal e a subversão dos crimes contra ordem tributária: indevida utilização da “ultima ratio” como instrumento para a cobrança de tributos. **Anais do II Congresso de Pesquisas em Ciências Criminais**, de 27 a 31 de agosto de 2018, São Paulo, SP, Organizado por Jacqueline Sinhoretto e Silvio de Almeida. São Paulo. IBCCRIM, 2018, P. 171 A 197. Disponível em: <https://www.ibccrim.org.br/media/posts/arquivos/arquivo-09-04-2020-16-50-56-714871.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2021.

³⁰⁹ SOUZA, Leonardo Oliveira. A tipicidade Penal e a subversão dos crimes contra ordem tributária: indevida utilização da “ultima ratio” como instrumento para a cobrança de tributos. **Anais do II Congresso de Pesquisas em Ciências Criminais**, de 27 a 31 de agosto de 2018, São Paulo, SP, Organizado por Jacqueline Sinhoretto e Silvio de Almeida. São Paulo. IBCCRIM, 2018, P. 171 A 197. Disponível em: <https://www.ibccrim.org.br/media/posts/arquivos/arquivo-09-04-2020-16-50-56-714871.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2021.

Federal³¹⁰, o artigo 7º, parágrafo 7º, da Convenção Americana sobre Direitos Humanos³¹¹ (Pacto de San Jose da Costa Rica) - que foi internalizado pelo Decreto Legislativo 27/92 e pelo Decreto 678/92 com o caráter supralegal (STF, RE 349.703/RS³¹²) -, além do art. 8º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão³¹³.

MACHADO resume bem o tema:

Os atos de descumprimento de leis tributárias continuam ensejando as sanções administrativas - as multas. *E ensejam também sanções penais quando não constituam puro e simples inadimplemento da obrigação principal*, vale dizer, quando não signifiquem simplesmente o não pagamento do tributo, sem qualquer prática tendente a ocultar ou retardar a exteriorização de seu fato gerador³¹⁴.

Nada obstante seja difícil sintetizar o julgamento do RHC, no tocante aos argumentos relacionados à tipicidade (objetiva e subjetiva), o que se pretende demonstrar é que o Supremo Tribunal Federal protagonizou o antagonismo entre a exigência de fraude para ofensa ao bem jurídico “ordem tributária” e criminalização do mero não recolhimento do ICMS próprio (inadimplemento), por motivos de natureza política e arrecadatória, de difícil alcance para quem busca fazer uma análise puramente jurídica.

3.1.4. O CONTRIBUINTE SE DESMOTIVA A PAGAR DIANTE DA DECISÃO DO STF? POLITIZAÇÃO DE JURISDIÇÃO - “DIREITO PENAL DO MEDO”.

Além de tudo quanto já analisado, importa destacar que, sem base de sustentação, o Ministro Roberto Barroso afirma, em seu voto, sobre a não criminalização do delito de não pagar o ICMS próprio declarado, o seguinte:

³¹⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. 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;

³¹¹ INTERNACIONAL. **Convenção Americana De Direitos Humanos, de 22 de novembro de 1969**. Art. 7. 7. Ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar.

³¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 349.703/RS**. Relator: Ministro Carlos Ayres Britto. Brasília, julgado em: 03 dez. 2018.

³¹³ INTERNACIONAL. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, 26 de agosto de 1789**. Art. 8.º A Lei apenas deve estabelecer penas estrita e evidentemente necessárias e ninguém pode ser punido senão por força de uma Lei estabelecida e promulgada antes do delito e legalmente aplicada.

³¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiro, 2008, p. 468.

A existência de alguns julgados no STJ reconhecendo a atipicidade da apropriação de ICMS fez com que diversos *contribuintes passassem a declarar os valores devidos, sem recolhê-los, contando com a impunidade*. Conforme informado pelo Ministério Público de Santa Catarina, de 2014 a 2017 o número de comunicações de crime de apropriação de ICMS passou de 1.000 para quase 4.500. *Ou seja, houve uma “migração” do crime de sonegação para o crime de apropriação indébita, com efeitos deletérios graves para a livre concorrência*³¹⁵.

A ausência de base para o argumento do Ministro é pura e simplesmente por ausência de um estudo que indique que o aumento da inadimplência tenha sido gerado por uma interpretação jurídica do que prevê a norma penal. A não criminalização da dívida não surge em 2014, quando o estudo feito pelo MP/SC teve início, mas, ao contrário, existe desde a Constituição Federal, que proibiu a prisão por dívida. Ora: não é crime dever tributo desde 1988, pelo menos. Uma pesquisa intercorrente entre 2014 e 2017 não tem o condão de atestar que declarar e não pagar gera uma motivação no contribuinte, pois ele já poderia fazer isso há, pelo menos, 26 anos.

Na mesma linha, o Ministro Luiz Fux sustenta que:

Com efeito, a atipicidade do tipo do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 representaria grave prejuízo para o fim de prevenção geral perseguido pelas normas penais e pela política criminal eleita pelo legislador. *Poderia constituir incentivo à prática de condutas socialmente lesivas, como é o caso do não recolhimento do ICMS*³¹⁶.

Esta decisão, com base numa política criminal equivocada, demonstra que igualar um ilícito tributário a um crime de natureza tributária é, sem dúvidas, um erro, que se iniciou no julgamento pela 3ª seção do STJ e foi ratificada pelo do Supremo Tribunal Federal. Não é demais afirmar que a decisão é capaz de, ao invés de desmotivar, causar medo, não só aos operadores do direito, mas, sobretudo, aos contribuintes, que se veem compelidos a pagar todos os impostos, ainda que suas empresas estejam com alguma dificuldade, sob pena de, no mínimo, ter contra si uma investigação criminal.

³¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Roberto Barroso, p. 30.

³¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Luiz Fux, p. 200.

A denominação a esta “ameaça decisória” é, apesar de antiga, o “Direito Penal do Medo”, no qual há uma inversão da ordem de posição da *ultima ratio* – cuja utilidade é justamente estabelecer limites ao legislador em matéria penal –, passando a figurar como *prima ratio*, tornando-se instrumento para cobrança de tributos.

Segundo SOUZA, há, nos crimes tributário, um desvirtuamento do Direito Penal, pois são utilizados de modo indevido, funcionando como aparelho de arrecadação tributária, o que se faz, desde o Fisco, com a enxurrada de notificações aos contribuintes cobrando o tributo, sob pena de representação fiscal para fins penais a ser enviada ao órgão acusador competente³¹⁷.

O que se percebe é uma força do Estado na cobrança dos tributos, como meio de subsistência, pois o Fisco depende do valor do tributo para, inclusive, apenas para ilustrar, quitar a folha de funcionários. Então, como meio de imprimir medo no contribuinte, intimida-o com a possibilidade de ter instada contra ele uma Ação Penal se não quitar seu débito tributário.

Este enfrentamento agressivo pode trazer consequências ao contribuinte e ao Estado, no entender de TORRES: “A depender do que se decida neste processo, talvez se tenha como consequência uma *gravíssima onda de descumprimento de obrigações acessórias de declarações*, contra todos os interesses do erário e da sociedade”³¹⁸.

Seria natural ponderar que o Fisco, a fim de tornar efetiva a sua cobrança, se utilize de todos os meios, inclusive os de coação, através do Direito Penal, mas esse rigor – justo e necessário – não pode passar daqueles agentes cujas condutas se adequam ao tipo penal, ou seja, que infringem as normas penais tributárias com fraude e intenção de lesar o Fisco.

SOUZA aduz que:

Como já dito, essa arbitrária ideia, além de estar cada vez mais sedimentada na atividade administrativa, policial e, principalmente, no âmbito dos grupos de atuação específicos do Ministério Público (Estadual e Federal), vem tomando “corpo” no seio da jurisprudência brasileira, a evidenciar uma

³¹⁷ SOUZA, Leonardo Oliveira. A tipicidade Penal e a subversão dos crimes contra ordem tributária: indevida utilização da “ultima ratio” como instrumento para a cobrança de tributos. **Anais do II Congresso de Pesquisas em Ciências Criminais**, de 27 a 31 de agosto de 2018, São Paulo, SP, Organizado por Jacqueline Sinhoretto e Silvio de Almeida. São Paulo. IBCCRIM, 2018, P. 171 A 197. Disponível em: <https://www.ibccrim.org.br/media/posts/arquivos/arquivo-09-04-2020-16-50-56-714871.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2021.

³¹⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Parecer jurídico**, “pro bono”, sobre os limites constitucionais e legais para a tipificação do crime de “apropriação indébita”, previsto no inciso II do art. 2º, da Lei nº 8.137/1990, no caso de tributo (ICMS) declarado e não pago. Disponível em: https://static.poder360.com.br/2019/02/PARECER-FIESP-Apropriacao-Indebita-e-ICMS2019_vf.pdf. Acesso em: 19 jun. 2020.

teratológica aceitação do ultrapassado e combatido “Direito Penal do Medo”, ou “Direito Penal do Terror”³¹⁹.

Os crimes contra a ordem tributária se investem de enorme importância a partir do instante em que o Fisco, juntamente com o Judiciário, aposta no aumento da arrecadação tributária pela ameaça, por meio de sanções penais. Mas, importante observar, por exemplo, que se o agente declara e não recolhe, e posteriormente parcela o débito e começa a pagar as prestações e depois para de pagar as parcelas, haverá inadimplência, e não sonegação, que exige o ocultamento do tributo.

O Fisco, que antes já tinha essa concepção, passa a tratar o contribuinte devedor como “inimigo do fisco”, provocando inúmeras denúncias por ilícitos penais tributários com base, tão-somente, em inadimplência, que não deveriam demandar a intervenção da seara penal.

Constata-se que o Fisco, ante a falta de sucesso na recuperação de créditos, por meio de processos administrativos - alheio, diga-se, ao contribuinte -, passou-se a valer da Lei dos Crimes Tributários como ferramenta de coação penal, igualando, como visto, o ilícito tributário ao delito de natureza penal. Assim, “Essa contundente escalada do ‘Direito Penal do Medo’, notadamente relacionada aos crimes contra a ordem tributária, ganhou uma relevância inimaginável, (...) observa-se um contexto de notório e nefasto retrocesso”³²⁰.

A violação das liberdades pessoais, em verdade, sob o pretexto de gerar uma maior arrecadação e, mesmo, impedir novas práticas que gerem inadimplência pelo contribuinte, não tem compatibilidade com o Estado Social e Democrático de Direito.

Na visão de SOUZA:

³¹⁹ SOUZA, Leonardo Oliveira. A tipicidade Penal e a subversão dos crimes contra ordem tributária: indevida utilização da “ultima ratio” como instrumento para a cobrança de tributos. **Anais do II Congresso de Pesquisas em Ciências Criminais**, de 27 a 31 de agosto de 2018, São Paulo, SP, Organizado por Jacqueline Sinhoretto e Silvio de Almeida. São Paulo. IBCCRIM, 2018, P. 171 A 197. Disponível em: <https://www.ibccrim.org.br/media/posts/arquivos/arquivo-09-04-2020-16-50-56-714871.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2021.

³²⁰ SOUZA, Leonardo Oliveira. A tipicidade Penal e a subversão dos crimes contra ordem tributária: indevida utilização da “ultima ratio” como instrumento para a cobrança de tributos. **Anais do II Congresso de Pesquisas em Ciências Criminais**, de 27 a 31 de agosto de 2018, São Paulo, SP, Organizado por Jacqueline Sinhoretto e Silvio de Almeida. São Paulo. IBCCRIM, 2018, P. 171 A 197. Disponível em: <https://www.ibccrim.org.br/media/posts/arquivos/arquivo-09-04-2020-16-50-56-714871.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2021.

Não é exagero dizer que as máximas que vêm sendo estabelecidas pelos operadores do direito se aproximam dos idos do ano de 1.780 a.c. e do primeiro código de leis escritas que a humanidade tem conhecimento – o Código de Hamurabi e a sua Lei do Talião -, onde o homem pagava com seu corpo pelas suas dívidas. A retrograda filosofia de Machiavel, no sentido de que ‘os fins justificam os meios’, não pode vir a calhar em um Estado Social e Democrático de Direito, que tem como atribuição fim a preservação das liberdades individuais, com a devida proteção da dignidade da pessoa humana, que traz em seu âmago a concepção do homem pelo homem, e não o ‘homem objeto’, justamente como tem ocorrido na utilização da Lei 8.137/90, onde o indivíduo é tido como um mero ‘pagador’, sacrificando as suas garantias constitucionais, em nome da maior arrecadação tributária pelos entes estatais.

Não há dúvidas de que a arrecadação é deveras importante e até mesmo pode justificar a ação do Direito Penal para punir aquele que comete conduta ilícita, restringindo, por vezes, direitos fundamentais individuais. No entanto, o legislador somente pode criminalizar determinadas condutas que apresentam especial caráter ofensivo, que lese a ordem fiscal, exigindo inibição e repressão mais intensas.

Não se pode esquecer: a sanção não é apenas adequada para a proteção dos interesses arrecadatórios, mas proporcional à gravidade da lesão que a pena causará na liberdade individual do apenado, não possuindo, contudo, função de provocar medo no contribuinte, que deve ter suas garantias constitucionais respeitadas em detrimento de uma politização de jurisdição³²¹.

3.1.5. ANÁLISE DE POLÍTICA CRIMINAL NO CASO CONCRETO: IMPORTÂNCIA DO TRIBUTO PARA A SOCIEDADE.

Não há dúvidas que os tributos são fundamentais à sociedade, pois, a partir de seus recebimentos, o Estado é capaz de melhorar a vida dos cidadãos, seja investindo em infraestrutura, aeroportos e portos, incentivando a produção agrícola e industrial, melhorando a segurança pública, estimulando a pesquisa científica, a cultura e o esporte, dentre outros.

Cite-se, também, a preocupação com a situação de penúria dos cofres públicos estaduais e a necessidade de se extirpar do mercado os sonegadores contumazes que comprometem a

³²¹ BOTTINI, Pierpaolo Cruz; MENDES, Gilmar Ferreira; PACELLI, Eugênio. **Direito Penal Contemporâneo: questões controvertidas**. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 123-128.

livre concorrência com seus preços predatórios. É verdade que o julgado objeto deste estudo buscou erradicar essa fonte de enriquecimento ilícito, contudo, como visto em várias passagens, utilizando-se de fundamentos distorcidos de ordem tributária e em confronto com a funcionalidade do Direito Penal³²².

Ministro Luiz Roberto Barroso, ratificando o seu voto proferido no RHC, publicou um artigo, em 24 de dezembro de 2019, numa revista eletrônica, afirmando que:

O Pleno do Tribunal reconheceu como criminosa a conduta do contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz, o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço. *A decisão foi importantíssima para as finanças dos Estados e para a livre concorrência, já que os devedores contumazes se valem de forma sistemática da inadimplência como forma de financiar suas atividades, vender seus produtos abaixo do preço de custo e enriquecer ilicitamente. Não está abrangido pela criminalização o contribuinte que apenas deixou de recolher o tributo ocasionalmente*³²³.

E foi assim que votou o Ministro Roberto:

O ICMS é o tributo mais sonogado no País. De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), de um total de R\$ 304,42 bilhões inadimplidos em 2017, R\$ 91,5 bilhões consistem em omissão de recolhimento de ICMS¹⁶. Esse valor exorbitante retira dos Estados, cujas finanças já estão fragilizadas, a capacidade de se desincumbir adequadamente de seus encargos nas áreas de saúde, educação, segurança etc. Cada real sonogado é um real a menos para a contratação de professores e policiais, a compra de remédios e a criação de leitos hospitalares. A falta de recolhimento intencional e reiterada do ICMS não prejudica, porém, apenas o erário, mas também afeta a livre concorrência³²⁴.

O Ministro Dias Toffoli apresentou idêntico raciocínio quando seguiu integralmente o voto do Relator Ministro Roberto Barroso:

Essa perspectiva serve para distinguir esses devedores contumazes daqueles que, em virtude de circunstâncias excepcionais, deixam de “pagar o tributo em um ou outro mês, sem praticar preços predatórios ou se valer da

³²² SCORSÁFAVA, Anderson Torquato. Os Critérios Diferenciadores Entre a Mera Inadimplência do ICMS Recolhido em Operações Próprias e a Apropriação Indébita Decidida pelo STF no RHC 163.334. **Âmbito Jurídico**, 2020. Acesso: em 23 jan. 2021.

³²³ BARROSO, Luis Roberto. O Supremo Tribunal Federal ainda no olho do furacão. **Revista Consultor Jurídico**, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-24/luis-roberto-barroso-supremo-ainda-olho-furacao>. Acesso em: 22 jan. 2020.

³²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Roberto Barroso, p. 28-29.

inadimplência como meio de distorcer a concorrência, demonstrando a intenção de quitar os débitos e retomar a regularidade perante o Fisco³²⁵.

O entendimento jurisprudencial no sentido de que a inadimplência fraudulenta ou reiterada de impostos impede o Estado de concretizar os direitos fundamentais e coletivos previstos na Carta Magna é adequado, mas não foi isso que se percebeu no julgado do STF, no qual houve, claramente, uma utilização de argumentos louváveis de política criminal que em nada se relacionam com o caso concreto – que dependia de uma análise da tipicidade e de conceitos de Direito Tributário - e que foram distorcidos em “benefício” de argumentos, por assim dizer, político-populistas.

Para FELDENS, a arrecadação tributária é fundamental para suprir as carências estatais, sendo crucial “em nosso contexto político-socioeconômico, em que os meios de produção de riqueza estão acometidos à iniciativa privada, há uma única e singela maneira: a arrecadação fiscal”³²⁶.

Para MOCCIA, é realmente indispensável investigar o setor da economia e, dentro dela, o sistema de proteção das finanças públicas, frisando o autor que, de fato, tem-se colocado em evidência condutas danosas em que antes não havia sido reconhecida especial gravidade. Trata-se de uma tentativa de articular objetos de tutela de novo cunho, servindo de base para soluções normativas insatisfatórias, gerando, assim, a incriminação de fatos, ora inofensivos, ora que lesam bens poucos significativos³²⁷.

³²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Dias Toffoli, p. 169.

³²⁶ FELDENS, Luciano. **Tutela Penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 86.

³²⁷ No mesmo sentido, vale a pena destacar as palavras do autor: “Se há ensayado una estructuración de los tipos como alternativa al control de conductas danosas de intereses funcionales para el bienestar de la colectividad – y, por consiguiente, al de toda persona que forme parte de ésta – que autorizada doctrina há definido como bienesprestación: es decir, los bienes representados por la disponibilidad económico-financiera sin los cuales es imposible la asunción de las funciones típicas de un Estado social de Derecho, por aproximar, por tanto, en la tutela, a aquellos bienes que conforman el repertorio, por así decirlo, histórico y tradicional de derivaciones liberales. El referente obetivo viene dado por bienes como la correcta gestión económica, la creación de los presupuestos necesarios para un desarrollo racional de la vida económica, el correcto funcionamiento del sistema económico, el orden estable de la economía o la regular percepción de los tributos.” MOCCIA, Sergio. De la tutela de bienes a la tutela de funciones: entre ilusiones postmodernas y reflujos iliberales”, trad. de R. Ragués y Vallès. In: SILVA SÁNCHEZ, Jesús Maria.

Acontece que, no caso em análise, cuja conduta está posta pela Lei dos crimes tributários sequer existe um perigo abstrato, mas sim um perigo global, ideia, de certa forma, distante da razão de existir do Direito Penal³²⁸.

Outro autor aderente a esta política criminal arrecadatória, o que não significa que concorde com a criminalização de uma dívida, mas sim de uma conduta que se adequa a um tipo penal tributário, é PINTO:

A justificação dos crimes contra a ordem tributária encontra-se no fato de que a conduta criminosa, além de causar um prejuízo imediato a integridade patrimonial do Erário Público (lesando a função pública da arrecadação), acaba por obstaculizar a realização do valor constitucional da solidariedade de todos os cidadãos na contribuição da manutenção dos gastos públicos e dificultando a efetivação do Estado Democrático de Direito³²⁹.

É dizer: a criminalidade fiscal é obstáculo para que o Estado Democrático de Direito cumpra seus deveres constitucionalmente estabelecidos de implementação de uma política de justiça social e de livre concorrência no mercado, devendo coibir os crimes tributários e distinguindo, com acuidade e robustez probatória, os fraudadores daqueles contribuintes meramente inadimplentes.

Por isso, era primordial equacionar a questão de política criminal identificada - a necessidade de arrecadação tributária *versus* a imprudente criminalização irrestrita da atividade comercial a partir da imputação criminosa a todo o contribuinte que não repasse o ICMS próprio previamente declarado. Aparentemente, este dilema seria resolvido com a correta interpretação das regras penais tributárias e tributárias penais, devendo ser afastada a presunção relativa percebida no *decisum* do STF.

Assim, percebe-se que a decisão do Supremo oscila entre a “necessidade” de tutelar a arrecadação tributária, ante a contumácia sonegação tributária que permeia o país, e o ímpeto de criminalizar a atividade lícita empresarial, cujos riscos são evidentes e próprios da atividade

³²⁸ SILVA SÁNCHEZ, Jesús Maria. **La expansión del derecho Penal**. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales. Madrid: Civitas, 2001, p. 127-128.

³²⁹ PINTO, Emerson de Lima. **A criminalidade econômico tributária: a (des)ordem da Lei e a Lei da (des)ordem: por uma (re)legitimação do Direito Penal no estado democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 75.

econômica, produzindo, segundo LEITE e BORGES, “um indesejável efeito resfriador de liberdades econômicas fundamentais dos pequenos, médios e grandes empresários”³³⁰.

Conforme explica TORRES, em seu parecer anexado aos autos do RHC:

A alegação de apropriação indébita tributária por não pagar valores declarados de ICMS é recurso de desespero, típico de um direito financeiro de crise, no qual o aparato penal tem sido demandado pelos estados, a partir de confissões de dívidas declaradas, como meio de coação para obter êxito nas suas cobranças tributárias³³¹.

Na contramão do alegado pelo Ministro Roberto Barroso, estas constantes mudanças de entendimento que resultam em nova jurisprudência nos Tribunais, ao invés de causar “medo” no contribuinte e compeli-lo a pagar o imposto devido a qualquer preço –o que, na essência, também não seria condizente com a finalidade do Direito Penal -, pode causar uma grande confusão acerca do que pode ou não ser feito, acarretando possíveis arguições de erro de proibição, por exemplo.

Segundo TORRES, o caso do RHC é um claro exemplo de uma pretensão arrecadatória fruto de uma “ardilosa cultura do medo”³³², pois não há uma imputação de um delito praticado com fraude, ardil, com atos não declarados ao Fisco mas, sim, de obrigação tributária confessada, declarada pelo contribuinte, que deixou de recolher, ainda que consciente, por questões a serem apuradas pela autoridade fiscal.

O STJ, quando do julgamento do HC (399.109-STJ) que antecedeu a interposição do RHC no Supremo trouxe a “dignidade da arrecadação tributária”, que seria a importância da tributação como justificativa para o da tutela penal. Não há como discordar, haja vista que o

³³⁰ LEITE Alaor; BORGES, Ademar. Parâmetros interpretativos para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio. **Jota**, 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/Penal-em-foco/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-proprio7122019#:~:text=Os%20par%C3%A2metros%20interpretativos%20que%20devem,prote%C3%A7%C3%BAo%20da%20norma%20do%20art.&text=2%C2%BA%2C%20II%2C%20da%20Lei%208.137%2F90%2C%20segundo%20a,n%C3%A3o%20recolhimento%20do%20ICMS%20pr%C3%B3prio>. Acesso em: 12 jan. 2021.

³³¹ TORRES, Heleno Taveira. **Parecer jurídico**, “*pro bono*”, sobre os limites constitucionais e legais para a tipificação do crime de “apropriação indébita”, previsto no inciso II do art. 2º, da Lei nº 8.137/1990, no caso de tributo (ICMS) declarado e não pago. Disponível em: https://static.poder360.com.br/2019/02/PARECER-FIESP-Apropriacao-Indebita-e-ICMS2019_vf.pdf. Acesso em: 19 jun. 2020.

³³² TORRES, Heleno Taveira. **Parecer jurídico**, “*pro bono*”, sobre os limites constitucionais e legais para a tipificação do crime de “apropriação indébita”, previsto no inciso II do art. 2º, da Lei nº 8.137/1990, no caso de tributo (ICMS) declarado e não pago. Disponível em: https://static.poder360.com.br/2019/02/PARECER-FIESP-Apropriacao-Indebita-e-ICMS2019_vf.pdf. Acesso em: 19 jun. 2020.

uso da sanção penal sugere restrição de direitos individuais fundamentais e uma lei com tais implicações só se justifica quando idônea, imprescindível e adequada para que se atinja um fim legítimo.

O problema do caso concreto julgado pelo STF “está na idoneidade e na necessidade de recorrer à sanção mais grave do sistema para fazê-lo (...) o questionamento é a seleção das formas de agressão a esse bem jurídico (fim legítimo)”³³³.

O Ministro Marco Aurélio relembra que há súmulas do próprio Supremo Tribunal Federal que desautorizam a cobrança de tributo de maneira tão acintosa como na decisão vergastada. Para ele, as súmulas 70, 323 e 547³³⁴ denotam que, apesar do tributo ser importante para a sociedade, não pode existir uma coação política para recolhê-lo:

Presidente, a jurisprudência deste Tribunal é reiterada, e existem três verbetes a integrarem a Súmula, no sentido de que não pode haver coação política para lograr-se o recolhimento do tributo. O Estado tem o executivo fiscal, presente a dívida tributária. E nem cabe dizer que o Estado é deficitário em termo de assistência técnica, já que o corpo de procuradores é elogiável. Refiro-me aos verbetes nº 70, de 1963 – mas vivenciamos, hoje, tempos estranhos –, 323, também de 1963, e 547, de dezembro de 1969³³⁵.

O Ministro Luiz Fux contempla em seu voto esta questão, no entanto acompanha o relator, numa clara contradição:

A Súmula 70 proibia a interdição de estabelecimento para cobrar tributo; a Súmula 323 impedia a apreensão de mercadoria como forma de obrigar o comerciante a pagar tributo; e a Súmula 547, genericamente, impede que se obste a atividade comercial para impor o pagamento do tributo. Por isso é importante essa explicitação na tese: "quando há o dolo de se apropriar e a contumácia no sentido de que não é um mero inadimplemento". Às vezes, a empresa está em estado de solvabilidade e não há dolo. Por outro lado, pode haver erro do contador, como ocorre conosco, pessoa física, e não há dolo. É preciso comprovar o dolo para que haja essa criminalização, que é a *última*

³³³ ESTELLITA, Heloisa e DE PAULA JUNIOR, Aldo. O STF e o RHC 163.334: uma proposta de punição da mera inadimplência tributária? *Jota*, 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/ Penal-em-foco/o-stf-e-o-rhc-163-334-uma-proposta-de-punicao-da-mera-inadimplencia-tributaria-10122019>. Acesso em: 20 dez. 2020.

³³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n.º 70**. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. **Súmula n.º 323**. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. **Súmula n.º 547**. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

³³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Marco Aurélio, p. 161.

ratio do Direito. Estou integralmente de acordo. É uma tese muito bem esposada³³⁶.

Para HARADA, corretamente, a real motivação de querer adequar tipicamente a conduta do devedor de tributo não reside no aspecto técnico-jurídico, e sim numa questão política criminal arrecadatória, conforme a convicção pessoal de cada Ministro³³⁷. Assim, pode-se concluir que o STF abalizou “uma nova política criminal tributária”, o que é prejudicial ao país, pois parte de um caráter subjetivo, ilegal, afrontando a funcionalidade do Direito Penal, qual seja a proteção de bens jurídicos relevantes.

Até porque, nesta linha de política criminal, é disfuncional supor ser o Direito Penal um garantidor de quitação de débitos, tampouco um motivador para que contribuinte se torne um bom pagador. Muito pelo contrário, sua função é coibir a prática de condutas desvaloradas, que afetam a ordem tributária. A política criminal não é ilimitada, não pode servir ao Estado como um “contribuinte” arrecadador, ainda que se considere como louvável e legítima a intenção de curar as mazelas econômicas e sociais.

E, para argumentar, se o STF tivesse percorrido um caminho inverso, no qual pensasse nos milhões de brasileiros desempregados, é plausível pensar que a criminalização da inadimplência tributária poderá potencializar ainda mais a crise do desemprego em detrimento do pagamento dos tributos.

LISZT já dizia que o Direito Penal é uma “barreira insuperável da política criminal”, isto é: a função precípua da política criminal é conformar um Direito Penal que impeça uma interpretação que não tenha previsão no ordenamento jurídico penal³³⁸.

3.1.6. CRÍTICA À PENA (BAIXA) DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DE PRISÃO.

³³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Luiz Fux, p. 174.

³³⁷ HARADA, Kiyoshi. Anatomia do crime de apropriação indébita do ICMS. **Editora Justiça e Cidadania**, 2020. Disponível em: <https://www.editorajc.com.br/anatomia-do-crime-de-apropriacao-indebita-do-icms/>. Acesso em 05 jan. 2021.

³³⁸ LISZT, Franz von. **Über den Einfluss der soziologischen und antropologischen Forschungen auf die Grundbegriffe des Strafrechts**. In: Strafrechtliche Aufsätze und Vorträge. v. II. Berlin: J. Guttentag, 1905, p. 80.

Outro argumento vencedor presente no julgado, especialmente exposto pelo Ministro Roberto Barroso, disse respeito à pena cominada ao crime de apropriação indébita tributária, qual seja de 06 (seis) meses a 02 (dois) anos.

Ora, como a pena mínima do tipo penal não ultrapassa 02 (dois) anos, caberá, no caso concreto, oferta de transação penal pelo Ministério Público, consoante art. 76 da Lei n.º 9099/95³³⁹, desde que não haja concurso de crimes³⁴⁰ – concurso formal, material ou continuidade delitiva³⁴¹ –, o que, diga-se, normalmente ocorre em crimes tributários, haja vista que para que a conduta não se torne atípica ante o princípio da insignificância (*quantum* determinado por portaria de órgão arrecadador), necessário que o sonegador pratique conduta tipificada ao longo de vários meses, o que implica a presença, neste exemplo, do instituto da continuidade delitiva. Caberá, também, é verdade, conforme previsão no mesmo diploma legal, a suspensão condicional do processo³⁴², pois a pena mínima não ultrapassa um ano.

Outro ponto relevante no que toca à pena cominada ao crime em análise é a possibilidade, após a publicação da Lei n.º 13.964/19, de oferta de um acordo de não persecução penal³⁴³ por parte do Ministério Público, já que o principal requisito objetivo se adequa à pena

³³⁹ BRASIL. **Lei n.º 9099, de 26 de setembro de 1995**. Art. 76. Havendo representação ou tratando-se de crime de ação Penal pública incondicionada, não sendo caso de arquivamento, o Ministério Público poderá propor a aplicação imediata de pena restritiva de Direitos ou multas, a ser especificada na proposta.

³⁴⁰ Concurso de crimes, como bem leciona NUCCI, é a nomenclatura dada à prática de mais de um crime por parte do agente, seja mediante uma só ação ou várias ações, sendo subdividido em três: concurso material (artigo 69 do CP); concurso formal (artigo 70 do CP); e crime continuado (artigo 71 do CP). NUCCI, Guilherme de Souza. **Código Penal Comentado**. Revista dos Tribunais, São Paulo: 2013., p. 489.

³⁴¹ BRASIL. **Decreto-Lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal)**. Concurso material. Art. 69. Quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplicam-se cumulativamente as penas privativas de liberdade em que haja incorrido. No caso de aplicação cumulativa de penas de reclusão e de detenção, executa-se primeiro aquela. Concurso formal. Art. 70. Quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade. As penas aplicam-se, entretanto, cumulativamente, se a ação ou omissão é dolosa e os crimes concorrentes resultam de desígnios autônomos, consoante o disposto no artigo anterior. Crime continuado. Art. 71. Quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes da mesma espécie e, pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, devem os subsequentes ser havidos como continuação do primeiro, aplica-se-lhe a pena de um só dos crimes, se idênticas, ou a mais grave, se diversas, aumentada, em qualquer caso, de um sexto a dois terços.

³⁴² BRASIL. **Lei n.º 9099, de 26 de setembro de 1995**. Art. 89. Nos crimes em que a pena mínima cominada *for igual ou inferior a um ano*, abrangidas ou não por esta Lei, o Ministério Público, ao oferecer a denúncia, poderá propor a suspensão do processo, por dois a quatro anos, desde que o acusado não esteja sendo processado ou não tenha sido condenado por outro crime, presentes os demais requisitos que autorizariam a suspensão condicional da pena (art. 77 do Código Penal).

³⁴³ BRASIL. **Lei n.º 13.964, de 24 de dezembro de 2019 (Lei Anticrime)**. Art. 28-A. Não sendo caso de arquivamento e tendo o investigado confessado formal e circunstancialmente a prática de infração Penal sem violência ou grave ameaça e com pena mínima inferior a 4 (quatro) anos, o Ministério Público poderá propor acordo de não persecução Penal, desde que necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime, mediante

cominada para o delito de apropriação indébita tributária, qual seja ser a pena mínima cominada inferior a 04 (quatro) anos, além de outros requisitos objetivos e subjetivos que devem ser observados e avaliados caso a caso.

Outrossim, importante lembrar que em caso de aplicação de uma pena, já que o limite máximo é de 02 (dois) anos, mesmo com eventuais agravantes e causas de aumento, dificilmente a pena ultrapassaria os 04 (quatro) anos, cabendo, assim, substituição da pena privativa de liberdade por pena restritiva de direitos, bem assim a imposição de um regime menos gravoso, como o regime aberto³⁴⁴, para início do cumprimento da pena.

Em seu voto, o Ministro Roberto Barroso, até de maneira paradoxal, caso se fosse fazer um paralelo com os subtópicos anteriormente destrinchados sobre política criminal, afirma que o comerciante/contribuinte não será abalado, tendo em vista que a pena do crime tributário em análise é “baixa”:

Por outro lado, as consequências do reconhecimento da tipicidade da conduta não são excessivamente gravosas aos comerciantes. É virtualmente impossível que alguém seja efetivamente preso em razão de condenação pela prática do delito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. Dada a baixa pena cominada para o crime – de seis meses a dois anos –, são cabíveis a transação penal e a suspensão condicional do processo (Lei nº 9.099/1995, arts. 76 e 89)¹⁸, além da substituição da pena privativa de liberdade (CP, art. 44)¹⁹ e, na pior das hipóteses, o regime inicial fixado será o aberto (CP, art. 33, §º, “c”). Isso sem falar na possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo (Lei nº 10.684/2003, art. 9º, §2º)³⁴⁵.

as seguintes condições ajustadas cumulativa e alternativamente: I - reparar o dano ou restituir a coisa à vítima, exceto na impossibilidade de fazê-lo; II - renunciar voluntariamente a bens e Direitos indicados pelo Ministério Público como instrumentos, produto ou proveito do crime; III - prestar serviço à comunidade ou a entidades públicas por período correspondente à pena mínima cominada ao delito diminuída de um a dois terços, em local a ser indicado pelo juízo da execução, na forma do art. 46 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); IV - pagar prestação pecuniária, a ser estipulada nos termos do art. 45 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), a entidade pública ou de interesse social, a ser indicada pelo juízo da execução, que tenha, preferencialmente, como função proteger bens jurídicos iguais ou semelhantes aos aparentemente lesados pelo delito; ou V - cumprir, por prazo determinado, outra condição indicada pelo Ministério Público, desde que proporcional e compatível com a infração Penal imputada.

³⁴⁴ BRASIL. **Decreto-Lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal)**. Art. 33 - A pena de reclusão deve ser cumprida em regime fechado, semi-aberto ou aberto. § 2º - As penas privativas de liberdade deverão ser executadas em forma progressiva, segundo o mérito do condenado, observados os seguintes critérios e ressalvadas as hipóteses de transferência a regime mais rigoroso: c) o condenado não reincidente, cuja pena seja igual ou inferior a 4 (quatro) anos, poderá, desde o início, cumpri-la em regime aberto.

³⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Roberto Barroso, p. 31-32.

É necessário, de fato, atentar-se para o fato de que a aplicação de uma sanção penal à pura e simples inadimplência, ainda que de uma prestação tão importante como a tributária, envolve o ônus de demonstrar que todas as outras medidas legais disponíveis ao Fisco são insuficientes e que a restrição à liberdade não só é adequada para a proteção dos interesses de arrecadação, como também é proporcional à gravidade da lesão causada na liberdade individual daquele que recebe a pena. Só assim se legitimaria uma interpretação do art. 2º, II, da Lei nº. 8.1378/90 em alinhamento com a Constituição Federal.

Vale dizer que isto independe do *quantum* da pena cominada para o tipo penal em discussão. Independente da possibilidade (ou não) de cabimento de prisão para o crime, uma vez que não se pode criminalizar com base na “legitimidade da causa” e, como consequência, agredir a função do Direito Penal e a própria “ordem tributária”.

Em respeito à funcionalidade do Direito Penal, que não pode ser instrumento de cobrança de dívida, mas sim protetor de bens jurídicos relevantes, o argumento da “pena baixa”, para além de ser um fundamento pessoal, constante na decisão do Ministro Relator, é uma discussão lateral à tipicidade do delito de apropriação indébita tributária no caso concreto. A questão é simples: não se pode criminalizar uma conduta que não se adequa ao tipo penal específico apenas porque a pena é baixa. Isto é inadmissível por todos os aspectos – constitucional, dogmático penal e tributário e até mesmo de política criminal.

3.1.6.1. MEDIDAS DESPENALIZADORAS NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS COMO INDICATIVOS DE SUA NATUREZA ARRECADATÓRIA.

Importante também observar, como já mencionado ao longo deste texto, que a existência de medidas despenalizadoras – previstas pelo próprio ordenamento jurídico brasileiro, por si só, demonstra a natureza genuinamente arrecadatória dos crimes tributários.

Nesse sentido, as medidas despenalizadoras são um bom exemplo do tratamento que é dado pelo legislador brasileiro acerca do bem jurídico ordem tributária - tutelado pelo Direito Penal de forma totalmente alinhada com uma função patrimonialista do Estado, não obstante estas medidas denotarem outro viés, não o da aparentemente equivocada, por assim dizer, criminalização de condutas penais tributárias, mas pelo desproporcional tratamento dado aos delitos fiscais em relação a delitos patrimoniais individuais, pois se aqueles são tão graves como

se apresenta na Lei, não poderia suportar uma extinção da punibilidade pela mera quitação do débito fiscal, por exemplo, esquecendo-se a responsabilidade penal do agente que cometeu uma lesão/fraude contra o fisco.

Fazendo um breve histórico, a Lei nº. 4.729/65 foi a primeira a tipificar o delito de sonegação fiscal no Brasil e a incluir, no mesmo diploma, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, desde que efetuado antes do início da ação fiscal na esfera administrativa.

À época, a lei sofreu críticas no sentido de que evidenciava um utilitarismo do Direito Penal para servir aos interesses do Fisco, portanto aos interesses arrecadatários.

Com o advento da Lei nº. 8.137/90, o diploma anterior restou superado, pois a novel legislação definiu os crimes contra a ordem tributária e previu a causa de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, desde que efetuado, não mais antes da propositura da ação fiscal, mas sim antes do recebimento da denúncia, é dizer: alargou o alcance do marco temporal para a extinção antes previsto³⁴⁶.

Vale observar que este “recebimento da denúncia” poderá, inclusive, ser aquela decisão proferida após a análise da Resposta à Acusação, pois o primeiro, por assim dizer, recebimento da denúncia, seria um ato formal, onde sequer o réu conhece da acusação, mas não é esse o foco da discussão.

Bom, a partir desse novo regramento, a extinção da punibilidade, em matéria fiscal, sofreu algumas alterações: com a Lei nº. 8.383/91 foi revogada a extinção da punibilidade pelo pagamento; a Lei nº. 9.249/95 restaurou a extinção da punibilidade nos moldes da Lei nº. 8.137/90; a Lei nº. 9.964/00 instituiu o Programa de Recuperação Fiscal (Refis) e previu, em seu art. 15 a causa de suspensão da pretensão punitiva e da prescrição para os crimes fiscais durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos crimes de sonegação estivesse incluída no Refis, atentando que a adesão ao parcelamento deva ocorrer antes do recebimento da denúncia.

³⁴⁶ SISTI, Jaqueline Tortola Ribeiro; TEIXEIRA, Rodrigo Valente Giublin. Da legitimidade da intervenção Penal na ordem tributária. **Revista Brasileira de Ciências Criminais – RBCCRIM** 117/15, nov.-dez. 2015.

Além disso, por óbvio, houve previsão da hipótese de extinção da punibilidade do agente com o pagamento integral do tributo ao fim do parcelamento, já que, se há previsão de extinção pelo pagamento, justo que ao fim do parcelamento haja o mesmo tratamento.

Um detalhe importante é que, quando sobreveio a Lei nº. 10.684/03, esta não estabeleceu marco temporal para a inclusão no programa de parcelamento ou para pagamento dos débitos vencidos até 28/02/2003. Em seu art. 9, previu a suspensão da pretensão punitiva do Estado referente aos crimes tributários previstos na Lei nº. 8.137/1990, durante o período do parcelamento, bem assim como a extinção da punibilidade do agente pelo pagamento integral do tributo, o que poderia ocorrer até o trânsito em julgado da sentença penal condenatória, conforme posição doutrinária, e sem estabelecer que o pagamento integral do tributo devesse decorrer no fim do parcelamento.

A nova legislação reverberou na jurisprudência do STF pois revelou *novatio legis in mellius*³⁴⁷, retroagindo para abarcar fatos pretéritos, inclusive admitindo a quitação do débito após o trânsito em julgado da condenação. Assim, todos os casos de parcelamento ou pagamento do crédito tributário após o recebimento da denúncia foram beneficiados, suspendendo-se ou extinguindo-se a punibilidade, conforme o caso³⁴⁸.

Já a Lei n.º 12.382/11 alterou o art. 83 da Lei 9.430/1996, que dispõe sobre a legislação tributária federal, passando a prever que, na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, é suspensa a pretensão punitiva do Estado durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos crimes tributários estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

Previu, ainda, que se extingue a punibilidade dos referidos crimes quando o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

³⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos Declaratórios na Ação Penal nº. 516/DF**. Relator: Ministro Ayres Britto. Brasília, julgado em: 05 dez. 2013. No mesmo sentido: Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Habeas Corpus nº. 0028479-56.2015.4.03.0000/SP**. São Paul, julgado em: 02 fev. 2016.

³⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Liminar no Habeas Corpus n.º 119.245/SC**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, julgado em: 06 set. 2013.

Para WALKER e FRAGOSO, referida extinção da punibilidade seria uma política criminal, que estabeleceu institutos despenalizadores com o intuito de minimizar os efeitos nocivos do super encarceramento³⁴⁹.

Ao que parece, o Estado Fiscal não pretende que o sonegador tenha sua liberdade restrita, pelo contrário, quer vê-lo livre, pagando os tributos suprimidos ou reduzidos, incluindo as obrigações acessórias, as multas de ofício, que podem chegar até 450% (quatrocentos e cinquenta por cento) do valor da obrigação principal, dependendo das circunstâncias agravantes³⁵⁰.

Assim, o argumento de que a pena do crime de apropriação indébita tributária é baixa – como visto anteriormente - e por isso o contribuinte não terá “prejuízos” torna-se ainda mais lateral, tendo em vista que essas medidas despenalizadoras escancaram o fim arrecadatório dos delitos tributários. E mais: escancara que o julgado do STF vai nessa linha e demonstrar a (in)utilidade dos argumentos populistas que visam a incutir na população um sentimento de justiça, ao revés de se respeitar os limites constitucional-penal-tributários no caso concreto.

Na linha do que se põe como argumento, RÍOS indica que a reparação interessa dentro do papel desenhado na legislação penal para os delitos econômicos. Segundo ele, a prestação voluntária denota uma menor necessidade de pena (âmbito da prevenção geral) e, ao reparar voluntariamente o dano, “o agente reconhece a vigência da norma perante a comunidade, e a prática deste ato demonstra seu retorno à legalidade (âmbito da prevenção especial)”³⁵¹.

É hora de questionar: como uma pessoa que responde por um delito fiscal vai ter a percepção da gravidade da sua conduta se ele sabe que pode pagar a qualquer tempo o que é devido, ocasionando na sua impunidade? E utilizando esta pergunta como premissa, qual sentido de o contribuinte se desmotivar com uma equivocada criminalização se ele, pagando e a qualquer tempo, tem extinta sua punibilidade?

³⁴⁹ WALKER JR., James; FRAGOSO, Alexandre. **Direito Penal Tributário**: uma visão garantista da unicidade o injusto Penal Tributário. 2 ed. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019, p. 327.

³⁵⁰ WALKER JR., James; FRAGOSO, Alexandre. **Direito Penal Tributário**: uma visão garantista da unicidade o injusto Penal Tributário. 2 ed. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019, p. 328.

³⁵¹ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das causas de extinção de punibilidade nos delitos econômicos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 53.

Portanto, deve ser urgente a reflexão acerca da utilização abusiva do Direito Penal no caso concreto, especialmente para não permitir que se transforme em instrumento de arrecadação fiscal, evitando que se abra espaço a um novo Direito Penal do terror, no qual a pena caracterizaria fins meramente intimidatórios, acobertando, desta forma, o fracasso do atual sistema Fiscal, mormente quando se vê a utilização de institutos com o único fim arrecadatório.

Igualmente ao caso julgado pelo STF, o argumento da despenalização da conduta penal tributária, demonstra um cristalino utilitarismo do Direito Penal como meio de coerção do pagamento do tributo, uma vez que este deveria ser cobrado por meio de execução fiscal, através do órgão arrecadador atinente ao tributo, que tem, ao menos em tese, a bem da verdade, meios muito mais eficazes de reaver o débito do que o sistema penal e, ainda mais, é um meio menos gravoso à liberdade do cidadão, que quando utilizada (a restrição da liberdade) como função arrecadatória fere de morte o postulado norteador do sistema garantista penal da *ultima ratio*.

Este tratamento, díspar em relação a outros delitos patrimoniais previstos no ordenamento jurídico brasileiro, fere o princípio da igualdade, da proporcionalidade e da razoabilidade³⁵², pois nos crimes de estelionato e apropriação indébita, por exemplo, com previsão nos artigos 171 e 168 do código penal, no máximo, em caso de devolução dos valores subtraídos ou retidos, o criminoso terá uma diminuição da pena, mas jamais obstada uma ação penal, com o benefício da extinção da punibilidade.

3.1.6.2. DO EXAURIMENTO DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA: SÚMULA 24 DO STF.

Um tema que não se pode deixar de abordar neste capítulo e que tem importância na doutrina e jurisprudência brasileiras diz respeito à necessidade (ou não) do prévio exaurimento do processo administrativo fiscal para que se configure a justa causa para a propositura da ação penal fiscal, bem como para a devida caracterização da consumação dos delitos tributários materiais – aqueles do art. 1º da Lei nº. 8.137/90.

³⁵² ALMEIDA, Fernanda Afonso de. **Proteção penal do patrimônio e sonegação fiscal**: uma abordagem à luz da teoria crítica. 2012. 246 f. Dissertação (Mestrado em Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 67.

Depois de algumas divergências na jurisprudência, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Habeas Corpus nº. 81.611/DF³⁵³ - que deu origem à Súmula Vinculante nº. 24³⁵⁴ -, concluiu que a ação penal decorrente de crime material contra a ordem tributária (art. 1º da lei nº. 8.137/90³⁵⁵) somente pode ser proposta após o encerramento do processo administrativo fiscal, momento em que ocorre a constituição definitiva do crédito tributário, pouco importando se este lançamento definitivo seja entendido como condição objetiva de punibilidade ou como elemento normativo do tipo³⁵⁶.

Na verdade, somente com o lançamento definitivo é que se tem um crédito tributário líquido e exigível – constituído -, permitindo, então, que o contribuinte possa exercer a prerrogativa conferida pelo art. 34 da lei nº. 9.249/95, que determina a extinção da punibilidade como decorrência do pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia³⁵⁷.

Dessa forma, sob pena de transformar a ação penal em instrumento de ilegítima ameaça contra o contribuinte, é que se faz necessário seja o crédito fiscal devidamente constituído para que haja justa causa a instaurar uma ação penal³⁵⁸.

PALHARES aduz que o dispositivo teve por finalidade criar uma regra dirigida especialmente à Administração fiscal, de caráter administrativo, e não uma condição de

³⁵³ BRASIL. Supremo tribunal Federal. **Habeas Corpus nº. 81.611/DF**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, julgado em: 10 dez. 2003. Ementa: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação Penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação Penal pela prática do crime tipificado no art. 1o da L. 8137/90 - que é material ou de resultado enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por Lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação Penal, se subtraia do cidadão os meios que a Lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação Penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo.

³⁵⁴ BRASIL. Supremo tribunal Federal. **Súmula Vinculante n.º 24**. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.

³⁵⁵ Importante observar que já existem julgados do próprio STF entendendo que referida causa de procedibilidade da ação Penal também é indispensável nos casos cujo objeto seja a sonegação fiscal do art. 2º da Lei nº. 8.137/90: **Habeas Corpus n.º 88994/SP; Habeas Corpus n.º 88657; Habeas Corpus n.º 81611/DF; Recurso em Habeas Corpus n.º 90532/CE**, entre outros.

³⁵⁶ FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes Tributários**: legislação Penal especial em homenagem a Raul Chaves. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010, p. 106.

³⁵⁷ WALKER JR., James; FRAGOSO, Alexandre. **Direito Penal Tributário**: uma visão garantista da unicidade o injusto Penal Tributário. 2 ed. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019, p. 107.

³⁵⁸ FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes Tributários**: legislação Penal especial em homenagem a Raul Chaves. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010, p. 105.

procedibilidade, pois, se assim fosse, transformaria a ação penal dos crimes contra a ordem tributária em ação penal pública condicionada à representação. Para ela, o motivo para esta espera pousaria no fato de que a existência ou não do débito tributário não poderá ser proferida pelo juízo criminal, pois a consumação do crime só pode ser percebida e constatada pelo órgão competente, que é o próprio Fisco³⁵⁹.

Ainda mais, autorizar o início de uma persecução penal sem a certeza da própria evasão fiscal é agredir o princípio da inocência, pois o contribuinte estaria sonegado do direito de impugnar, administrativamente, a existência do próprio tributo devido, bem como o direito de requerer o parcelamento ou até mesmo de efetuar a quitação integral do tributo supostamente devido.

A Suprema Corte decidiu, por maioria, que não se trata de condição de procedibilidade ao oferecimento da denúncia, não estando o Ministério Público impedido de propor a ação penal antes do procedimento administrativo nos casos em que a fraude fiscal já estiver devidamente comprovada (o *quantum* tributário a ser discutido na esfera administrativa é apenas dívida fiscal, e não elemento normativo do tipo penal)³⁶⁰.

Entretanto, não obstante a decisão do STF, que parece reafirmar a independência das esferas penal e administrativa, é preciso olhar com cautela para tal questão nos casos cujo objeto seja um delito tributário.

Quanto à condição de procedibilidade, consoante súmula 24 do STF, importante tecer alguns comentários, que levariam à impossibilidade de um argumento que perpassou o voto do Ministro Barroso. Se a Súmula Vinculante n.º 24 tem sido aplicada ao delito de apropriação indébita previdenciária pelo próprio STF³⁶¹ – situação em que é mais clara a caracterização da apropriação de valor alheio –, com maior razão deverá ter sua incidência reafirmada em relação ao delito de apropriação indébita tributária de impostos próprios.

³⁵⁹ PALHARES, Cíntia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários: uma visão prospectiva de sua desPenalização**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004, p. 33 e seguintes. A autora sugere a adoção de um sistema similar ao prescrito pelo Conselho da Europa a seus países membros, adotando procedimentos sancionatórios de natureza civil e administrativa, com todas as garantias dos contribuintes, resultando em decisões com força de coisa julgada.

³⁶⁰ WALKER JR., James; FRAGOSO, Alexandre. **Direito Penal Tributário: uma visão garantista da unicidade o injusto Penal Tributário**. 2 ed. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019, p.141.

³⁶¹ BRASIL. Supremo tribunal Federal. **Agravo Regimental no Inquérito n.º 2.537/GO**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, julgado em: 13 jun. 2008.

Inclusive, necessário um processo administrativo para apuração prévia do débito tributário, pois o ICMS é um tributo não cumulativo e o vendedor pode se valer de créditos tributários para não repassar diferenças de tributação aos órgãos de arrecadação tributária.

A interpretação híbrida do tipo penal resultado dos votos de Ministros que compõem a corrente majoritária no STF – que sugere a necessidade de apuração de “habitualidade” da conduta omissiva ou ainda a constatação de um modo fraudulento de negócios voltado a impedir a arrecadação tributária de ICMS – resulta na aproximação entre o delito previsto no art. 2º, II, da Lei nº. 8.137/90 e o delito de sonegação fiscal típico constante do art. 1º da mesma lei. Isto justifica a adoção do mesmo rigor procedimental e, assim, é mister a aplicação da Súmula Vinculante n.º 24 aos casos de apropriação indébita tributária de impostos do próprio contribuinte.

Isto é importante, mesmo, para que na instância administrativa seja possível o contribuinte comprovar o motivo de eventual atraso ou equívoco causado pelo setor contábil da empresa no momento de recolher o tributo, evitando que meros inadimplementos justificáveis, sem fraude, ardil, automaticamente, gerem Inquéritos Policiais e Ações Penais, quando não deveria o contribuinte ser submetido ao sistema de justiça criminal. Esta lógica procedimental, inclusive, serve para evitar que o Direito Penal exerça função de *prima ratio* no sistema de arrecadação tributária dos Estados³⁶².

Este posicionamento vai de encontro ao que pensa, por exemplo, o STJ, conforme julgado³⁶³ que explicita a questão:

PENAL E PROCESSO PENAL. HABEAS CORPUS. (...) 2. CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ART. 2º, II, DA LEI 8.137/1990. TERMO INICIAL DO PRAZO PRESCRICIONAL. DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO (DIRF). CRIME INSTANTÂNEO. 3. PRESCRIÇÃO IMPLEMENTADA EM RELAÇÃO A UM DOS FATOS. (...) 5. HABEAS CORPUS NÃO CONHECIDO. ORDEM CONCEDIDA DE OFÍCIO, APENAS PARA RECONHECER A PRESCRIÇÃO DO PRIMEIRO FATOS. (...) 2. O art. 2º, II, da Lei

³⁶² LEITE Alaor; BORGES, Ademar. Parâmetros interpretativos para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio. **Jota**, 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/Penal-em-foco/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-proprio7122019#:~:text=Os%20par%C3%A2metros%20interpretativos%20que%20devem,prote%C3%A7%C3%A3o%20da%20norma%20do%20art.&text=2%C2%BA%2C%20II%2C%20da%20Lei%208.137%2F90%2C%20segundo%20a.n%C3%A3o%20recolhimento%20do%20ICMS%20pr%C3%B3prio>. Acesso em: 12 jan. 2021.

³⁶³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus n.º 374.318/SP**. Relator: Ministro Reynaldo Soares da Fonseca. Brasília, julgado em: 16 fev. 2017.

n. 8.137/1990 não é crime permanente. Com efeito, *sua consumação é instantânea*, e se dá com a omissão dos valores na Declaração de Imposto Retido na Fonte e o seu conseqüente não recolhimento. Como é cediço, o crime permanente não se confunde com o crime instantâneo de efeitos permanentes. A omissão ocorreu em momento determinado, irradiando seus efeitos, o que não revela conduta permanente mas apenas efeitos permanentes. 3. Os pacientes deixaram de recolher em 2010, os valores referentes ao ano-calendário 2009, tendo entregado a DIRF em 20/3/2010. E deixaram de recolher em 2011, os valores relativos ao ano-calendário 2010, tendo entregado a DIRF em 23/6/2011. Cuidando-se, portanto, de crime instantâneo, consumou-se no momento em que os pacientes entregaram a DIRF com informações incorretas, não recolhendo, conseqüentemente, os valores devidos. (...)

Para o STJ, como o art. 2º da Lei n.º 8137/90 trata dos crimes formais, bastando a conduta instrumental, independentemente de haver a supressão ou a redução do tributo, não se aplicaria a súmula n.º 24 do STF, iniciando o termo de prescrição, por consequência, quando a conduta do agente se adequa ao tipo penal, sendo prescindível o Processo Administrativo Fiscal como justa causa para a persecução penal³⁶⁴.

Não há como negar que as instâncias, penal e administrativa, são independentes, não necessitando, nos crimes tributários, aguardar a apuração ilícito fiscal na esfera administrativa para se viabilizar o ajuizamento da respectiva ação penal³⁶⁵. No entanto, como há uma súmula vinculante clara do STF, é preciso que, na apropriação indébita tributária, no caso concreto do ICMS próprio, seja aguardado, primeiramente, o procedimento fiscal.

3.1.7. A CRIMINALIZAÇÃO DE MERA DÍVIDA SE EQUIPARA À PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA: DIREITO PENAL É A *ULTIMA RATIO*.

Em primeiro lugar, necessário trazer um trecho do voto do Ministro Marco Aurélio, que rechaça a ideia da criminalização com base numa dívida de maneira bastante veemente, reproduzindo de modo adequado o equívoco decisório da maioria do Supremo: “Tem-se cobrança de dívida! É uma coação, uma coação política, para ter-se a arrecadação do tributo. O

³⁶⁴ HABIB, Gabriel. **Leis Penais Especiais**. Tomo I. 6. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Editora Jus Podivm. 2014. p. 137, 188 e 157.

³⁶⁵ PALHARES, Cínthia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários: uma visão prospectiva de sua desPenalização**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004, p. 29.

Tribunal não admite. Tem-se uns três ou quatro verbetes integrando a Súmula, revelando glosa de coação política!”³⁶⁶.

Quando não se encontram presentes os elementos objetivo e subjetivo do tipo penal, como o é no caso concreto em relação ao crime de apropriação indébita, resta claro que a criminalização estará atingindo uma dívida, é dizer, estar-se diante de uma criminalização de um fato atípico, pois equiparada a uma prisão civil, não aceita, como visto, pelo Pacto de São José da Costa Rica e, também, pela Constituição Federal³⁶⁷.

Apesar de compreender, equivocadamente, que o caso concreto não se relaciona com a criminalização de uma dívida, o Ministro Edson Fachin cita a inadmissibilidade pelo ordenamento jurídico da prisão por dívida:

Com efeito, o simples inadimplemento fiscal não denotaria desvalor suficiente a ponto de legitimar sanção penal. Além disso, prisão por dívida é um tema que não se concilia, via de regra, com a sistemática constitucional e convencional. No entanto, tenho que não é disso que se cuida, como bem demonstrado pelo eminente Relator, conforme passo a esmiuçar³⁶⁸.

Como já deveras observado, no julgamento do Agravo em Recurso Extraordinário nº 999.425/SC, o STF, reconhecendo a Repercussão Geral julgou constitucional a Lei nº. 8.137/90, contudo, deixou-se claro que:

não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, consubstanciados em fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias, e outros ardis. Não se trata de punir a inadimplência do contribuinte, ou seja, apenas a dívida com o fisco³⁶⁹.

O 5º, inciso LXVII da Constituição Federal veda, ostensivamente, a prisão civil por dívida e a interpretação que o STF outorga a ele altera, claramente, a sua aplicação. O Ministro Celso de Mello, em 1998, nos autos do Habeas Corpus n.º 77.631-SC decidiu ser compatível a

³⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Marco Aurélio, p. 103.

³⁶⁷ BUONICORE, Bruno Tadeu; MENDES, Gilmar; RIBEIRO, Juliana Queiroz; FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. vol. 167. ano 28. p. 129-147. São Paulo: Ed. RT, maio 2020, p. 135.

³⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Edson Fachin, p. 122-123.

³⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo em Recurso Extraordinário n.º 999425/SC**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, julgado em: 02/03/17.

prisão por dívida tributária, arguindo que o Pacto de São José da Costa Rica não poderia prevalecer sobre o texto constitucional.

Acontece que nosso país é signatário³⁷⁰ da Convenção Americana de Direitos Humanos ou Pacto de San José da Costa Rica e, diante da concretude que a CF dá aos tratados internacionais que versam sobre direitos humanos, justa é a mudança de paradigma da prisão civil por dívida no Brasil.

“Ninguém deve ser detido por dívidas” e que “este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar”, é assim a redação do art. 7º, n. 7, do Pacto de San José da Costa Rica. Quando de sua ratificação, o Brasil incorporou os ditames do tratado em sua rotina jurídica, especialmente por estar em consonância com a Constituição.

Assim, após se debruçar mais uma vez sobre o tema, o STF, editando a súmula vinculante n.º 25³⁷¹, rechaçou completamente a modalidade de prisão civil por dívida – excluindo aquela que tenha origem nas ações de alimentos, por insuficiência de pagamento. Inclusive, é assim a predominância nas legislações modernas que abarcam os direitos humanos³⁷².

A bem da verdade, não cabe mais, especialmente ante a uma inviabilidade jurídica, a prisão por dívida, sendo matéria de fundamental compreensão e absorção quando se analisa os delitos de natureza tributária.

Segundo sustenta MACHADO, entre a prisão civil e a pena de prisão cominada ao art. 2º, inciso II, da Lei n.º. 8.137/1990 não há diferença, pois não existindo fraude na conduta do agente não deve se iniciar uma persecução penal, sob pena de a prisão ser fruto de um inadimplemento tributário – equiparada à prisão civil por dívida, portanto³⁷³.

³⁷⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 5º, § 3º. Os tratados e convenções internacionais sobre Direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

³⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n.º 25**. É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade de depósito.

³⁷² MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito constitucional**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 557.

³⁷³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 506.

Por isso que a interpretação do crime de apropriação indébita tributária necessita ser, sobretudo, constitucional, para evitar, como no caso concreto, uma criminalização por dívida, com fins políticos-arrecadatórios, disfarçada de legalidade. Até mesmo porque, para dizer o óbvio, se a prisão civil por dívida é vedada, mais ainda é a dívida enquanto crime³⁷⁴.

O Ministro Luiz Fux, nesse sentido, afirmou, em seu voto, que “a inexistência de intervenção indevida do legislador na esfera dos direitos fundamentais da pessoa humana recomenda a autocontenção (*self restraint*) no exercício do controle de constitucionalidade”³⁷⁵.

Segundo lembra MACHADO, “a norma da Constituição que proíbe a prisão por dívida protege o direito à liberdade, colocando-o em patamar superior ao direito de receber um crédito”³⁷⁶. Como já exaustivamente visto neste texto, a dívida tributária deverá ser alcançada pelas vias administrativas fiscais, por isso o equívoco decisório da Suprema Corte, que autorizou, por assim dizer, a prisão por uma mera dívida.

Ao contrário do que apontado pelo Ministro Roberto Barroso no sentido de que a decisão do Supremo, caso tivesse sido distinta, acarretaria numa motivação do contribuinte em sonegar é equivocada, pois seguindo a mesma (i)lógica do relator, a sonegação passaria a ser algo mais vantajoso do que a dívida.

Explica-se: podendo o contribuinte ser preso ou, no mínimo, ser processado criminalmente por uma dívida confessada, que gerará uma incessante perseguição do fisco, melhor seria sonegar e tornar a vida do investigador e/ou do fisco, muito mais difícil, pois se desvendada a engenharia criminoso, o risco seria idêntico, com as mesmas vantagens despenalizadoras para ambos os delitos. Aliás, poder-se-ia dizer que seja até melhor, ante a característica material do crime de sonegação, ainda discutível no crime (formal) de apropriação indébita tributária. Nessa linha, TORRES questiona: “o que o Estado prefere estimular? O dever de declaração espontânea ou a omissão como prática?”³⁷⁷.

³⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 415.

³⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Luiz Fux, p. 198.

³⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 414.

³⁷⁷ TORRES, Heleno Taveira. **Parecer jurídico**, “*pro bono*”, sobre os limites constitucionais e legais para a tipificação do crime de “apropriação indébita”, previsto no inciso II do art. 2º, da Lei nº 8.137/1990, no caso de tributo (ICMS) declarado e não pago. Disponível em: https://static.poder360.com.br/2019/02/PARECER-FIESP-Apropriacao-Indebita-e-ICMS2019_vf.pdf. Acesso em: 19 jun. 2020.

Ainda mais, a prisão civil é diferente da penal, com finalidades distintas, pois não pressupõe a reprovabilidade social prevista, não gera reincidência e nem exige trânsito em julgado de sentença condenatória³⁷⁸.

A interpretação equivocada, portanto, dada ao elemento “cobrado” previsto no tipo penal de apropriação indébita tributária, abarcando o mero inadimplemento, vai de encontro ao princípio da legalidade, que tem guarida no Direito Constitucional, afinal o Direito Penal Tributário exige sempre uma exegese constitucional que o impede de transformar-se em mero instrumento simbólico de coação com fins arrecadatórios.

Segundo bem explicita HARADA, “a atualização legislativa em face do dinamismo da realidade social não é tarefa do Poder Judiciário que pode até melhor interpretar os textos normativos, mas jamais inovar o seu conteúdo material”³⁷⁹.

E como consequência dessa interpretação, outro argumento presente na decisão do STF foi dar tratamento “simbólico” do Direito Penal como *ultima ratio*. E o Ministro Gilmar Mendes é muito claro quando trata disto no caso concreto:

A inadimplência fiscal, como se sabe, representa problema bastante grave, tanto do ponto de vista econômico quanto social, devendo ser levada bastante a sério e enfrentada com vigor pelas vias administrativas adequadas, quando não for uma questão para o direito penal, como ocorre com o caso em tela. A delimitação do espaço legítimo de atuação do direito penal no âmbito dos crimes tributários, com a exclusão de condutas que não possuem uma carga de reprovabilidade suficiente para provocar a intervenção criminal dentro de uma noção de *ultima ratio*, também não significa que não seja legítima a criminalização da fraude fiscal em nosso ordenamento³⁸⁰.

SOUZA aduz que:

Inobstante a concepção de *ultima ratio* seja um preceito basilar básico e norteador do Direito Penal e Processual Penal, o fato é que torna-se de suma importância a sua análise, a fim de possibilitar o exercício de uma

³⁷⁸ ESTELLITA, Heloisa e DE PAULA JUNIOR, Aldo. O STF e o RHC 163.334: uma proposta de punição da mera inadimplência tributária? *Jota*, 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/Penal-em-foco/o-stf-e-o-rhc-163-334-uma-proposta-de-punicao-da-mera-inadimplencia-tributaria-10122019>. Acesso em: 13 set. 2020.

³⁷⁹ HARADA, Kiyoshi. Anatomia do crime de apropriação indébita do ICMS. *Editora Justiça e Cidadania*, 2020. Disponível em: <https://www.editorajc.com.br/anatomia-do-crime-de-apropriacao-indebita-do-icms/>. Acesso em 05 jan. 2021.

³⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 95.

hermenêutica fundada em conceitos principiológicos que deveriam ser a premissa para a aplicação das normas³⁸¹.

BATISTA afirma que o princípio da proporcionalidade orienta o Direito Penal³⁸², pois tem como função orientar o legislador a decidir sobre determinada conduta, bem assim ao julgador a aplicar uma pena. E quando a pena é o único e último recurso para fazer valer a funcionalidade do Direito Penal, presente, de fato, a *ultima ratio*³⁸³.

Nessa linha, FERRAZ refuta a criminalização da inadimplência em atenção à *ultima ratio*:

A simples inadimplência no pagamento dos tributos, ou, em linguagem mais técnica, a não promoção da extinção do crédito tributário por uma das maneiras autorizadas pelo Código Tributário Nacional e pela legislação pertinente, não representa jamais gravidade suficiente a ensejar a aplicação da *ultima ratio* que deve ser a pena de Direito Penal. Apenas as condutas dolosas tipificadas na Lei nº 8.137/90 fazem com que o ilícito transcenda a esfera estritamente tributária para repercutir também no âmbito penal³⁸⁴.

Não pode eventual violação a um bem jurídico justificar a intervenção do Direito Penal, mas apenas aquela de maior indignação social, com grave intensidade, sendo este o raciocínio que permite a identificação do Direito Penal como uma ciência jurídica subsidiária, fragmentária, de intervenção mínima, cuja legitimação é a última opção, o último remédio de controle social.

Numa linha oposta, é o posicionamento do Ministro Roberto Barroso:

Os crimes tributários são um mal social grave. No Brasil, onde, após tantos escândalos, atingiu-se uma consciência crítica severa contra a corrupção, ainda se considera a fraude fiscal um mal menor. Mas a verdade é que o crime fiscal nada mais é do que a outra face da corrupção: a corrupção tira dinheiro

³⁸¹ SOUZA, Leonardo Oliveira. A Tipicidade Penal e a subversão dos crimes contra ordem tributária: indevida utilização da “ultima ratio” como instrumento para a cobrança de tributos. **Anais do II Congresso de Pesquisas em Ciências Criminais**, de 27 a 31 de agosto de 2018, São Paulo, SP, Organizado por Jacqueline Sinhoretto e Silvio de Almeida. São Paulo. IBCCRIM, 2018, P. 171 A 197. Disponível em: <https://www.ibccrim.org.br/media/posts/arquivos/arquivo-09-04-2020-16-50-56-714871.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2021.

³⁸² BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao Direito Penal Brasileiro I**, 11. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2007, p. 85.

³⁸³ CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal**, v. 1, parte geral: (arts. 1º a 120). 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 39.

³⁸⁴ FERRAZ, Sérgio Valladão. Análise do art. 1º da Lei nº 8.137/90. A constituição definitiva do crédito Tributário como requisito para a tipicidade. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 16, n. 3054, 11 nov. 2011. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/20410>. Acesso em: 08 dez. 2020.

dos serviços públicos; o crime fiscal impede que exista dinheiro para ser utilizado nesses serviços.

E não é esse o sentido da *ultima ratio*, considerado como um princípio constitucional implícito, quando se interpreta o art. 5º, §2º da Constituição Federal³⁸⁵ e do art. 8º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão³⁸⁶. E o Direito Penal deve ser a última medida penalizadora, cuja intervenção só deve ocorrer quando outros meios de solução social do problema falhem, por isso se denomina a pena como a *ultima ratio* da política social.

Não basta, assim, que se eleja um bem jurídico de dignidade penal em consonância com a Constituição Federal para dar legitimidade a criminalização de determinada conduta, sendo fundamental que haja presente a necessidade da tutela penal, pois o Direito Penal é a *ultima ratio* da política criminal social, especialmente porque ante os elevados custos e seus nefastos efeitos, a intervenção para proteger bens jurídicos essenciais só deve ocorrer nas situações em que meios não penais sejam insuficientes à resolução do conflito³⁸⁷.

E, no caso concreto, o Direito Penal foi utilizado como *prima ratio*, mormente quando demonstrado o desvio de interpretação principiológica, da funcionalidade do Direito Penal e da ciência jurídica tributária.

3.1.7.1. PRINCÍPIO DA INTERVENÇÃO MÍNIMA: RELEVÂNCIA PARA O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO.

Inicia-se este tópico com uma passagem do acórdão do STF, do Ministro Gilmar Mendes, cuja análise resume o que se aborda no tocante à intervenção mínima penal:

De fato, em um cotejo analítico de proporcionalidade entre os valores constitucionais da liberdade individual e da própria ordem jurídica tributária, na qualidade de bem jurídico tutelado pelo tipo em discussão, a intervenção

³⁸⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 5º, §2º. Os Direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do BRASIL seja parte.

³⁸⁶ INTERNACIONAL. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão**. Art. 8.º A Lei apenas deve estabelecer penas estrita e evidentemente necessárias e ninguém pode ser punido senão por força de uma Lei estabelecida e promulgada antes do delito e legalmente aplicada.

³⁸⁷ ALMEIDA, Fernanda Afonso de. **Proteção penal do patrimônio e sonegação fiscal: uma abordagem à luz da teoria crítica**. 2012. 246 f. Dissertação (Mestrado em Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 59-60.

criminal só se justifica na medida em que houver alguma forma de fraude por parte do agente, já que a fraude, e não a dívida, é o objeto da norma penal³⁸⁸.

O princípio da intervenção mínima objetiva colocar como se deve utilizar o Direito Penal: última alternativa do Estado para garantir um convívio social adequado, incrementando sanções penais para a proteção de bens jurídicos relevantes.

Para GRECO, o princípio da intervenção mínima merece ser compreendido em duas vertentes:

ab initio, devendo ser entendido como um princípio de análise abstrata, que serve de orientação ao legislador quando da criação ou da revogação das figuras típicas; evidencia a chamada natureza subsidiária do Direito Penal, devendo ser encarado como a *ultima ratio* de intervenção do Estado³⁸⁹.

Assim, fundamental que o Direito Penal, e nele se insere, óbvio, o Direito Penal Tributário, seja utilizado em última hipótese, como o fim alternativo do Estado de proteger bem jurídico relevante, quando outros ramos do direito não forem eficientes³⁹⁰.

CONDE aduz, nesse sentido:

O poder punitivo do Estado deve estar regido e limitado pelo princípio da intervenção mínima. Com isto, quero dizer que o Direito Penal somente deve intervir nos casos de ataques muito graves aos bens jurídicos mais importantes. As perturbações mais leves do ordenamento jurídico são objeto de outros ramos do Direito. Por isso, é dito que o direito penal tem caráter "subsidiário" contra os outros ramos do ordenamento jurídico³⁹¹.

Pode-se concluir que o princípio da intervenção mínima é efetivo, pois busca equilibrar a prepotência do Estado contra o agente que comete um crime, tolhendo a sua liberdade

³⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 93.

³⁸⁹ GRECO, Rogério. **Direito Penal do Equilíbrio**: uma versão minimalista do Direito Penal. 4 ed. Niterói, RJ: Impetus, 2009, p. 62.

³⁹⁰ GRECO, Rogério. **Direito Penal do Equilíbrio**: uma versão minimalista do Direito Penal. 4 ed. Niterói, RJ: Impetus, 2009, p. 63

³⁹¹ CONDE MUNOZ, Francisco. **Introducción al derecho Penal**, Montevideo-Buenos Aires: BdeF, 2011. p. 107: "El poder punitivo del Estado debe estar regido y limitado por el principio de intervención mínima. Con esto quiero decir que el derecho Penal sólo debe intervenir en los casos de ataques muy graves a los bienes jurídicos más importantes. Las perturbaciones más leves del orden jurídico son objeto de otras ramas del derecho. De aquí que se diga que el derecho Penal tiene carácter "subsidiario" frente a las demás ramas del ordenamiento jurídico".

(garantia fundamental), já que o Direito Penal só deve interferir nos seguimentos em que outros ramos do direito não tenham capacidade para proteger determinado bem jurídico.

3.1.8. A CONTUMÁCIA COMO ELEMENTO SUBJETIVO ESPECIAL DO INJUSTO. INCREMENTO (POSITIVO) NO JULGADO ANALISADO.

É possível extrair um ponto positivo do julgado, justamente no tocante à contumácia estabelecida como essencial, para além do dolo, a caracterizar o crime de apropriação indébita, consoante tese firmada no julgado: “contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990”.

Como exaustivamente discorrido ao longo deste trabalho, o dolo, como elemento subjetivo do tipo, não é ou era essencial na análise do caso concreto, cujo caminho correto seria, primeiramente, a análise da tipicidade objetiva, primeiro com a adequação da natureza tributária aos elementos normativos e, após, a análise da fraude.

Contudo, “atropelada” a tipicidade objetiva, coube ao Ministro Roberto Barroso o incremento da tipicidade subjetiva, sugerindo, na tese firmada, a presença na conduta do agente de uma contumácia apropriadora, por assim dizer, para materialização do crime de apropriação indébita tributária. É dizer: caso o agente deixe de recolher tributo, mas tenha feito isso por poucos meses e não seja um devedor contumaz, ausente a tipicidade subjetiva em sua conduta, especificamente para esse crime.

É preciso observar criticamente ambos os posicionamentos, frise-se, diante de todos os argumentos trazidos nos tópicos anteriores, mas não é ousado acreditar que a contumácia é um ponto positivo, embora misturado com os equívocos técnicos dogmáticos e principiológicos, e capaz de minimizar a insegurança jurídica dos contribuintes. Mas, repita-se: a dívida não pode ser criminalizada se for demasiada e habitual, nem descriminalizada se for pouca ou esporádica. O interessante da contumácia está, justamente, para os casos concretos em que ultrapassada a tipicidade objetiva, com a devida adequação típica da conduta, diferente, claro, do caso concreto.

Nesse sentido, a decisão proferida no âmbito do RHC 163.334/SC pode acabar solucionando diversas injustiças da atual sistemática dos delitos tributários³⁹² — que confunde sonegadores/devedores contumazes com meros inadimplentes — e ensejar a limitação de uma criminalização desmedida.

E quando instado a enfrentar a matéria, no RHC 163.334, o STF, por maioria, manteve o posicionamento do STJ, incluindo a contumácia, como elemento característico de um especial fim de agir ou elemento subjetivo especial.

O Ministro Roberto Barroso foi pioneiro neste ponto durante o seu voto:

A situação é diversa em relação aos devedores contumazes, que fazem do inadimplemento seu *modus operandi*. Trata-se de devedores que utilizam os valores de ICMS arrecadados dos consumidores para financiar suas atividades empresariais, permanecendo no mercado, de forma predatória, por vários anos. Quando promovidos atos de cobrança contra tais contribuintes, no mais das vezes não se encontram bens penhoráveis e a execução se mostra infrutífera³⁹³.

Contudo, o Ministro, ao final do julgamento, na discussão para se firmar a tese, ponderou que tanto a contumácia – considera um elemento subjetivo especial do injusto – quanto o dolo de apropriação devem ser mensurados por cada julgador, primeiramente, em primeira instância: “não estamos dizendo que houve contumácia, estamos dizendo que a ação pode prosseguir, para o juiz aferir se houve, ou não, contumácia”³⁹⁴.

O problema se dá quando a alegação defensiva para afastar o dolo/contumácia exigiria o reexame vertical de provas, o que se mostra incompatível com a via do Recurso Especial, por exemplo ou, mesmo, do *habeas corpus*.

Chama-se atenção para este ponto, pois como o caso concreto tratava de um devedor, primário, de bons antecedentes, que deixou de recolher tributo por apenas 6 (seis) meses, seria

³⁹² TOFIC SIMANTOB, Fábio; OLIVEIRA, Júlio M. Para o bem ou para o mal?. **Valor Econômico**, 2020. Legislação. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2020/10/06/para-o-bem-ou-para-o-mal.ghtml>. Acesso em: 12 fev. 2021.

³⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Roberto Barroso, p. 33.

³⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Roberto Barroso, p. 177.

o caso de ter dado provimento ao Recurso Ordinário Constitucional, pois provada a absoluta ausência de contumácia.

O Ministro Gilmar Mendes, com felicidade, abordou esta questão:

Tinha ficado em dúvida em relação ao caso, exatamente porque, ao contrário do *leitmotif* que se descreveu, da prática fraudulenta ou da contumácia, ali havia registros de seis meses em valores de trinta mil, cinco mil reais. Era essa a visão que se tinha do caso, longe de ser um caso, seja de contumácia, seja de prática fraudulenta. Parece-me plausível que, para um ente ser enquadrado no tipo penal - isso foi observado inclusive pelo Procurador-Geral -, é preciso que haja um tipo de ardil ou fraude³⁹⁵.

Esta discussão se deve, especialmente, pelo fato de que a conduta tendente a infringir a lei tributária, que é o caso do devedor contumaz que declara o ICMS e não o recolhe, caso paradigmático ora abordado, tem o condão de afrontar o sistema tributário e econômico constitucional, fundado na igualdade, na livre concorrência e na consolidação do mercado interno como patrimônio nacional³⁹⁶.

Mas depara-se com um problema: deixar a cargo de cada magistrado o poder de conceituar a contumácia e decidir no caso concreto se ela deve ser aplicada poderá gerar decisões conflitantes e, ainda mais, insegurança jurídica.

Não há previsão de seu conceito em norma, é verdade, contudo, é fundamental que haja uma fixação neste sentido, especialmente se se levar em consideração que, no tocante ao ICMS, ficaria a cargo dos estados definir o que é um “devedor contumaz”, conforme artigo 24, I, da Constituição Federal³⁹⁷, o que, sendo tal locução matéria de Direito Tributário, geraria violação ao princípio da isonomia e causaria insegurança jurídica.

³⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 176.

³⁹⁶ BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Neutralidade Tributária no ICMS e criminalização do devedor contumaz: imposto declarado e não pago. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 39, p. 263-280 - 2018, p. 278.

³⁹⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - Direito Tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

Conforme leciona LEITE, quando os Ministros mencionam a necessidade de “habitualidade” ou “contumácia”, necessário se faz estabelecer uma solução interpretativa a fim de evitar a criminalização do contribuinte devedor³⁹⁸.

O ministro relator do RHC 163.334/SC, Roberto Barroso, admitindo não poder criminalizar o mero inadimplemento, fez uma engenharia para, de certa forma, “aliviar” a situação do contribuinte, afirmando que o delito tributário busca responsabilizar o devedor contumaz, que não paga quase que como estratégia empresarial, que lhe dá vantagem competitiva e permite que venda mais barato que os outros, induzindo os demais à mesma estratégia criminosa, apoiado no argumento de que se está enfrentando o comportamento empresarial ilegítimo, para evitar uma concorrência desleal³⁹⁹.

Como, então, enfrentar comportamento empresarial ilegítimo no julgamento de um comportamento lícito de um contribuinte, sob a ótica penal, sem contumácia, dolo e fraude? O relator poderia ter escrito um artigo sobre o tema, sugerido a contumácia, por exemplo, em sede de algum recurso, mas não parece que tenha sido uma estratégia adequada no caso em análise, muito menos uma decisão acertada e em consonância com o ordenamento jurídico.

Da leitura e estudo do julgado, conclui-se que a contumácia foi convertida em requisito de tipicidade objetiva, pois, ao que parece, quis o Ministro Roberto Barroso relacioná-la com uma lesão relevante ao bem jurídico tutelado, expressada pela inadimplência habitual e proposital do contribuinte⁴⁰⁰.

Nada obstante na decisão do Recurso em Habeas Corpus não se tenha fixado um período específico de inadimplência a consubstanciar uma contumácia, a jurisprudência já trouxe um norte acerca do tema. Quando do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1865750/SC, a 6ª Turma do STJ absolveu um contribuinte que não recolheu o tributo pelo período de três meses, alegando que não havia contumácia:

³⁹⁸ LEITE, Alaor. Prozeduralisierung oder Rechtsgüterschutz bei der Untreue?, in: GA 2018, p. 580 e ss.; v. também LEITE, Alaor e TEIXEIRA, Adriano. “O principal delito econômico da moderna sociedade industrial”: observações introdutórias sobre o crime de infidelidade patrimonial, in: **Revista do Instituto Brasileiro de Direito Penal Econômico** 1. 2017, p. 15 e seguintes.

³⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Roberto Barroso, p. 171.

⁴⁰⁰ SIMANTOB Fábio Tofic e MARTINELLI Luís Fernando. Apropriação indébita tributária: reflexos do atual entendimento do STF. **Revista Consultor Jurídico**, 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jan-26/tofic-apropriacao-indebita-tributaria-entendimento-stf>. Acesso em: 01 fev. 2021.

Tendo o recorrente sido condenado por deixar de recolher o tributo por três meses, nos meses de julho, agosto e outubro de 2011, inexistindo referência a ser agente contumaz ou sobre a existência de processo administrativo fiscal para apurar apropriação em períodos posteriores a esse lapso temporal, deve ser reconhecida a atipicidade da conduta⁴⁰¹.

Noutra oportunidade, quando julgou o Recurso Especial n.º 1852129/SC, o STJ decidiu pela atipicidade da conduta do contribuinte que deixou de recolher o tributo por quatro meses. Assim se manifestou o Ministro Sebastião Reis Júnior:

Os elementos probatórios coligidos rechaçam a existência de contumácia delitiva, pois, do que se colhe da moldura fática delineada na instância ordinária, a ausência do recolhimento do ICMS declarado consubstanciou um evento isolado na gestão da pessoa jurídica pois perdurou por um pequeno período de tempo (quatro meses), inexistindo menção a nenhum processo administrativo fiscal iniciado para apurar apropriação subsequente a esse lapso temporal⁴⁰².

No âmbito do STF, no Recurso Extraordinário (RE) n.º 550.769⁴⁰³, o conceito de “devedor contumaz” foi tratado dessa forma: “de um lado, o direito fundamental à livre atividade econômica lícita e o direito fundamental de acesso à jurisdição. De outro, estão o direito à livre-concorrência e o dever fundamental de pagar tributos”.

Ora, para o STF, no acórdão do julgado acima citado, a contumácia significa que o contribuinte “atua com indevida vantagem em relação às demais empresas do mesmo ramo de atividade (...) afronta ao princípio constitucional da livre concorrência”.

No RE n.º 565.048⁴⁰⁴ e no AI n.º 623.739⁴⁰⁵, o STF afirmou que é possível admitir medidas extremas em se demonstrando com precisão que a intenção da pessoa jurídica é obter, de forma sistemática, vantagens econômicas, numa contumaz apropriação indébita tributária,

⁴⁰¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.865.750/SC**. Relator: Ministro Néfi Cordeiro. Brasília, julgado em: 29 set. 2020.

⁴⁰² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 1852129/SC**. Relator: Ministro Sebastião Reis Júnior. Brasília, julgado em: 26 jun. 2020.

⁴⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 550.769/RJ**. Relator: Joaquim Barbosa. Brasília, 22 mai. 2013.

⁴⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 565.048/RS**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, julgado em: 29 mai. 2014;

⁴⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento n.º 623.739/RS**. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, julgado em 26 ago. 2015.

ficando a cargo do Fisco fazer uma primeira avaliação dessa contumácia com o objetivo de obter vantagem concorrencial

Já na ADI 173⁴⁰⁶, restou caracterizado que “devedor contumaz” é aquele que se vale de “estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial”, existindo “deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária”.

Noutro norte, uma indagação relevante é como ficará a aplicação dos institutos do concurso de crimes no delito de apropriação indébita tributária, após a indicação da contumácia como imprescindível à tipicidade da conduta. Já que a contumácia supõe uma inadimplência habitual, com reiteração, pode-se concluir que o não pagamento habitual é critério típico para a configuração de um único crime.

Como já foi visto, o concurso material "existe em situações de sucessividade de tipos de injusto independentes, iguais ou desiguais"⁴⁰⁷ e o crime continuado é composto por "situações de pluralidade de fatos típicos de igual espécie, produzidos por uma pluralidade de ações ou de omissões de ação, realizadas em condições de tempo, lugar, modo de execução e outras indicadoras de que os fatos típicos posteriores são continuações do primeiro"⁴⁰⁸.

BOTTINI e FACCIOLLA alertam que “a contumácia ou não de uma conduta é constatável objetivamente, pela repetição dos atos ou omissões, independente da intenção envolvida”⁴⁰⁹.

Ou seja: se o contribuinte que não recolhe o tributo for considerado como um agente contumaz será reconhecida a tipicidade objetiva. É dizer: se houve falta de pagamentos esporádicos, aquela conduta não se adequará ao tipo penal de apropriação indébita, por outro lado, caso haja uma sistemática de várias inadimplências revelaria o crime descrito no art.2º, II

⁴⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 173-6/DF**. Relator: Joaquim Barbosa. Brasília, 25 set. 2008.

⁴⁰⁷ JESCHECK/WEIGEND, Lehbuch des Strafrechts. In: CIRINO DOS SANTOS, Juarez. **Direito Penal: Parte Geral**. 7. ed. Florianópolis: Empório do Direito, 2017, p. 402.

⁴⁰⁸ CIRINO DOS SANTOS, Juarez. **Direito Penal: Parte Geral**. 7. ed. Florianópolis: Empório do Direito, 2017, p. 407.

⁴⁰⁹ BOTTINI, Pierpaolo Cruz; FACCIOLLA, Bruno Lesche. ICMS e crime: mais reflexões sobre a nova postura do STF. **Revista Consultor Jurídico**. 2020. Disponível em:

da Lei nº. 8.137/90. A verdade é que o Supremo, com essa decisão, modificou completamente o tipo penal, dando a ele uma conotação extratextual, por assim dizer.

E dessa forma, como nos crimes habituais, se houver uma só conduta, ela será considerada atípica, sendo apenas no conjunto delas que se materializa o delito, com a exigência da contumácia da inadimplência do ICMS próprio para a tipicidade do crime de apropriação indébita tributária. Reconhece-se, assim, noutra viés, portanto, que a inadimplência seguida, em vários períodos, do tributo exigido constitui um único crime, por isso poder-se-ia afirmar que não mais se poderá imputar uma continuidade delitiva em quem deixa de recolher o tributo por anos, pois esta habitualidade/continuidade passa a representar a tipicidade (ou não) da conduta.

Pelas premissas basilares do julgamento pelo STF, é fato que o não pagamento reiterado do ICMS próprio caracteriza crime único. E como há um único crime, sem aumento de pena do concurso de crimes (continuidade delitiva, concurso material ou formal), a pena não ultrapassará o patamar da pena máxima cominada de 02 (dois) anos, fazendo com que para este crime seja sempre cabível a transação penal, e a suspensão condicional do processo.⁴¹⁰

Sobre esse tema controvertido, há, também, um Projeto de Lei Ordinária (PL) 1.646/19⁴¹¹, mas que, segundo GOMES, PRZEPIORKA e TAKANO, não resolverá a questão, pois não sendo um conceito de Direito Penal, ficaria a cargo de cada Estado definir qual seria o conceito de contumácia⁴¹².

Interessante perceber, após leitura do referido PL, que a norma visa a conceituar “devedor contumaz” como sendo o “contribuinte cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos”, sendo esta inadimplência fixada no valor

⁴¹⁰ BOTTINI, Pierpaolo Cruz; FACCIOLLA, Bruno Lesche. ICMS e crime: mais reflexões sobre a nova postura do STF. **Revista Consultor Jurídico**. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-17/Direito-defesa-icms-crime-reflexoes-postura-stf#:~:text=ICMS%20e%20crime%3A%20mais%20reflex%C3%B5es%20sobre%20a%20nova%20postura%20do%20STF,-17%20de%20agosto&text=%C3%89%20preciso%2C%20portanto%2C%20que%20se,para%20financiar%20as%20pr%C3%B3prias%20atividades>. Acesso em: 24 fev. 2021.

⁴¹¹ BRASIL. Congresso Nacional. **Projeto de Lei Ordinária n.º 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.

⁴¹² GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; PRZEPIORKA, Michell; TAKANO, Caio Augusto. A apropriação indébita tributária na jurisprudência dos tribunais superiores. **Revista Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jan-08/opiniao-apropriacao-indebita-tributaria-segundo-stf-stj>. Acesso em: 14 nov. 2020.

igual ou superior de quinze milhões de reais, mas a nível Estadual esta verba é, quase que sempre, inalcançável.

GOMES, PRZEPIORKA e TAKANO aduzem que

a ideia de trazer a questão da vantagem concorrencial indevida como atributo para auxiliar na identificação da existência ou não de um ‘devedor contumaz’ parece estar em linha, inclusive, com o artigo 36 da Lei 12.529/2011, o qual prevê atos que constituem infração à ordem econômica⁴¹³.

O ministro Dias Toffoli, em seu voto, chama a atenção para a “concorrência desleal”:

Essa perspectiva serve para distinguir esses devedores contumazes daqueles que, em virtude de circunstâncias excepcionais, deixam de ‘pagar o tributo em um ou outro mês, sem praticar preços predatórios ou se valer da inadimplência como meio de distorcer a concorrência, demonstrando a intenção de quitar os débitos e retomar a regularidade perante o Fisco’⁴¹⁴.

Cabe lembrar que o caso do RHC n.º 163.334 trata de devedor que foi inadimplente por 8 (oito) vezes no período de 09/2008 e 07/2010, tendo sido autuado pelo Fisco estadual em 04/2009 e 10/2010. O valor total devido pelo contribuinte foi de R\$ 30 mil (trinta mil reais) e não há nenhuma menção à eventual concorrência desleal que tenha causado prejuízo àqueles que militam na mesma área comercial do agente criminoso.

Recentemente, mais precisamente em 14 de agosto de 2020, o STJ julgou o Agravo Regimental no Recurso em Habeas Corpus n.º 97.903⁴¹⁵, do Estado de Santa Catarina, ocasião

⁴¹³ GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; PRZEPIORKA, Michell; TAKANO, Caio Augusto. A apropriação indébita tributária na jurisprudência dos tribunais superiores. **Revista Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jan-08/opinioao-apropriacao-indebita-tributaria-segundo-stf-stj>. Acesso em: 14 nov. 2020.

⁴¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. Voto do Ministro Dias Toffoli, p. 169.

⁴¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso em Habeas Corpus n.º 97.903/SC**. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Brasília, julgado em: 14 ago. 2020.

Ementa: Agravo Regimental No Recurso Em Habeas Corpus. Crime Contra A Ordem Tributária. Apropriação Do Imposto Devido. Elemento Subjetivo. Ausência De Descrição Mínima Na Denúncia. Atipicidade. Trancamento Do Processo. Imposição. Agravo Regimental Provido. 1. Para configuração do delito previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 é necessário que a conduta seja dolosa, consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo. Assim, somente se aperfeiçoa a figura delitiva em questão se a conduta de determinada pessoa transborda o mero inadimplemento fiscal, e ingressa na deliberada vontade direcionada à prática do crime contra a ordem tributária. Em outras palavras, impõe-se perquirir se a conduta reflete situação de sonegação ou apropriação, isto é, se houve o não recolhimento do tributo de forma dolosa, com o intuito de se obter algum benefício pessoal com os valores devidos ao Poder Público. 2. Há uma diferença inquestionável entre aquele que não paga tributo por circunstâncias alheias à sua vontade de pagar (dificuldades financeiras, equívocos no preenchimento de guias etc.) e quem, dolosamente, não recolhe o tributo motivado por interesses pessoais

em que trancou uma ação penal pois a denúncia que apontava suposta apropriação indébita em apenas um mês do exercício de determinada empresa, ou seja, sem contumácia retratada pelo acúmulo da conduta de deixar de recolher o tributo.

O que restou decidido foi que inexistia comprovação da presença do elemento subjetivo dolo na conduta do representante legal da empresa, sem demonstração de eventual intenção de se obter vantagem indevida em benefício próprio em detrimento do fisco, contudo, apesar da ação penal ter sido trancada, a tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal no sentido da criminalização da conduta da mera dívida tributária permaneceu intacta⁴¹⁶.

Assim, como todos os outros argumentos postos na decisão, a contumácia ainda será alvo de muita discussão, como o exemplo do julgado acima, além de julgamentos distintos com base em fatos similares, de teses defensivas, aproveitando-se, mormente, da fragilidade dogmática do julgado.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS: DECISÃO EQUIVOCADA DO SUPREMO SOB A ÓTICA DA DOGMÁTICA PENAL-TRIBUTÁRIA, DA POLÍTICA CRIMINAL E DO DIREITO CONSTITUCIONAL.

Neste trabalho, analisou-se com bastante acuidade os institutos do ICMS relacionados à discussão sobre a adequação, ou não, da conduta, no caso concreto julgado pelo STF, ao crime

(possibilidade de reinvestimento com maior retorno, obtenção de maiores lucros etc.). 3. Na espécie, a persecução penal é lastreada em apenas um único mês de não recolhimento do imposto, circunstância que, por si só, já impõe cuidado dobrado na avaliação de eventual conduta delituosa, à qual devem-se somar as demais peculiaridades que orbitam o caso concreto. Além disso, a imputação destaca que o referido valor, inscrito em dívida ativa, foi objeto de parcelamento, ao depois cancelado por inadimplemento. No campo da adequação típica, tal comportamento? que denota o desejo do acusado de recolher o valor devido? enfraquece a necessária consistência na delimitação do dolo, o qual não pode ser presumido pelo inadimplemento das prestações avençadas. 4. A denúncia deve indicar, por meio dos fatos minimamente consistentes, a presença do elemento subjetivo do tipo. Do modo como foi descrita, a conduta, ao contrário de amparar a acusação, serve como forte indicativo da inexistência do referido elemento subjetivo, notadamente porque não houve nenhuma outra descrição de circunstância de fato que se somasse às conclusões do Parquet quanto à configuração do dolo. 5. Decerto que a análise da presença ou não do elemento subjetivo do tipo, quando a controvérsia se situa no campo probatório, é incompatível com a via mandamental, consoante entendimento desta Corte. Entretanto, no caso específico dos autos, não há nenhuma necessidade de análise de provas ou de fatos, mas apenas a valoração dos fatos que foram descritos na denúncia, os quais não indicam a presença do dolo. 6. Agravo regimental provido para trancar o processo deflagrado contra o acusado.

⁴¹⁶ FÖPPEL, Gamil; MANGABEIRA, Raul, MINARDI, Josiane GOMES. A ciranda hermenêutica do STF. (Dis)Funções do Direito Penal. **Revista Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-set-04/opinioao-ciranda-hermeneutica-stf>. Acesso em: 05 mai. 2021.

de apropriação indébita tributária, especialmente porque os elementos do tipo da apropriação indébita transformam o crime numa espécie de tipo penal aberto, devendo-se recorrer aos conceitos e normas tributárias para que seja possível adequar a conduta ao tipo penal.

Assim, é possível verificar que o problema posto no trabalho foi respondido, identificando que na tese firmada pelo STF há um desvirtuamento da função do Direito Penal, a partir de uma equivocada admissão de adequação da conduta do contribuinte que declara o ICMS e não o paga ao crime de apropriação indébita tributária, em benefício de políticas públicas arrecadatórias, verificando que a tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal reduziu o âmbito de atuação do Direito Penal no que tange à conduta tributária de não recolher o valor do ICMS embutido no preço do consumidor final, a partir de uma disfuncionalidade do Direito Penal.

O que se observa é que a natureza arrecadatória dos crimes tributários está cada mais presente nas decisões judiciais. Outrossim, os órgãos públicos não camuflam o anseio da arrecadação e o uso do Direito Penal como medida ameaçadora e, não raras vezes, constrangedora para os contribuintes, para reaver dívidas tributárias⁴¹⁷.

O STF, na linha de um Direito Penal simbólico, demonstra a intenção de criminalizar cada vez mais condutas, especialmente, as econômicas, que antes ficavam léguas de distância da intervenção penal, sugerindo ao legislativo que produzir normas em larga escala é a forma de combater a insegurança, simbolizando uma resposta estatal.

Não é segredo que o país tem um dos sistemas tributários mais complexos do mundo⁴¹⁸, possuindo uma carga tributária com margem altíssima do PIB brasileiro (acima dos 30% - trinta por cento). Temos mais de 80 (oitenta) tributos diferentes, com especificidades distintas, com aplicações e alíquotas que variam a depender do Estado e Município.

Esta dificuldade de compreensão e adequação empresária das normas tributárias causa um prejuízo ao próprio Estado/Fisco, pois outros custos do dia a dia, como folha de

⁴¹⁷ BARRETO, Carlos Eduardo Gonzales. **A Tutela Penal da Ordem Tributária no Estado Democrático de Direito**. 2012. 168. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 122.

⁴¹⁸ BRASIL. **Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)**. Empresas gastam 1958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas. 2017. Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2627/Empresas-gastam-1-958-horas-e-R-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas>. Acesso em: 06 mar. 2021.

funcionários, passam a ser prioridade, diante dos incontáveis tributos cotidianos, mormente o ICMS que possui 27 (vinte e sete) regimes de apuração distintos, a depender do Estado, para além da incidência de imposto sobre imposto, como no caso da base de cálculo do PIS e da Cofins em relação ao ICMS⁴¹⁹.

O Estado é, na verdade, igualmente responsável pela inadimplência fiscal, haja vista que o expediente tributário de uma empresa não tem fim e é preciso que existam pessoas somente para tratar disso cotidianamente, ante a já comentada complexidade.

Algo que se poderia alegar como fruto da equivocada decisão da Corte Suprema é a redação malfeita do artigo 2º, II da Lei n.º 8137/90, capaz de permitir interpretações distintas do que comportaria os termos “cobrado” ou “descontado”. Por isso, o Partido Novo deu entrada na Câmara dos Deputados do Projeto de Lei n.º. 6.520/2019⁴²⁰, propondo alteração na legislação, registrando que não se considera crime a conduta do mero inadimplente tributário, além de especificar o termo substituto tributário, para não deixar margem a interpretações com fins extrapenais.

Bom, não persistem dúvidas de que o debate no Supremo ocorreu em alto nível, com base doutrinária e jurisprudencial sob a perspectiva de um Direito Penal Clássico, sem deixar de adaptar a decisão aos recentes julgamentos relacionados ao ICMS, inclusive em repercussão geral pelo próprio Supremo.

É preciso, portanto, que, noutra oportunidade, o Supremo se debruce sobre a questão e resolva, de uma vez por todas, que o mero inadimplemento não pode ser taxado de crime, vedada que é a prisão por dívida civil pela Constituição Federal, sob pena de se fazer necessária a edição de uma legislação superveniente que ateste a ilegalidade na decisão da Suprema Corte, a exemplo do Projeto de Lei destacado linhas atrás.

⁴¹⁹ BRASIL. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT). Empresas gastam 1958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas. 2017. Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2627/Empresas-gastam-1-958-horas-e-R-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas>. Acesso em: 06 mar. 2021.

⁴²⁰ BRASIL. Congresso Nacional. **Projeto de Lei n.º. 6.520/2019**. O Projeto traz as seguintes propostas de alteração: Art. 2º. O art. 2º, inciso II, da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, passa a vigorar com a seguinte redação: “Art. 2º [...] II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado de substituído Tributário, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos, a fim de fraudar a fiscalização tributária; [...]” Art. 3º. Fica acrescentado ao art. 2º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o seguinte parágrafo único: “Parágrafo único. Não configura crime de que trata o inciso II do caput o mero inadimplemento de tributo regularmente declarado na forma da legislação aplicável”.

Assim, diante de tudo que foi exposto, conclui-se que:

1. Há, na decisão, uma clara violação ao mecanismo de imputação penal, ante a negativa de vigência dos elementos fundamentais que formam o conceito de crime, em particular a tipicidade.
2. Não há crime de apropriação indébita tributária na conduta de quem declara e não paga o ICMS próprio pela ausência de adequação típica (atipicidade objetiva formal), pois não se analisou os elementos “descontado” e “cobrado” consoante a dogmática tributária.
3. Inexiste, igualmente, crime, pois ausente a fraude (atipicidade objetiva material), quer dizer, ausente a ofensa ao bem jurídico “ordem tributária”, sendo a fraude, portanto, justamente o que diferencia o inadimplemento tributário do crime tributário (tendo sido desnecessária e inadequada o exame do dolo pelo Supremo como crucial à resolução do caso concreto), sob pena, inclusive, de afrontar o princípio do *non bis in idem* e o princípio da *ultima ratio* do Direito Penal.
4. A decisão está equivocada porque o dolo não é a clandestinidade, conforme argumentos presentes nos votos da tese vencedora, pois esta compõe o tipo objetivo do crime tributário de apropriação indébita e não o subjetivo.
5. A atenção dada ao “dolo”, além da incrementação da contumácia como elemento subjetivo especial do injusto serviu para encobrir a ausência da fraude presente na conduta daquele que declara e apenas se torna inadimplente.
6. Criminalizar a conduta do contribuinte, devedor do tributo declarado e informado ao Fisco, é sobremaneira inconstitucional, pois infringe o art. 5º, LXVIII da CF, que proíbe a prisão civil por dívida, bem assim fere o art. 7º, item 7 do Pacto de San Jose da Costa Rica, do qual o Brasil é signatário.

REFERÊNCIAS

◦ LIVROS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2017.

BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao Direito Penal BRASILEIRO I**, 11. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2007.

BECCARIA, Cesare Bonesana. Marchesi di. **Dos delitos e das penas I** Cesare Beccaria; I tradução J. Cretella Jr. e Agnes Cretella I. – 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 1999.

BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. **Bem jurídico-Penal**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

BERGAMINI, Adolpho. **Coleção Curso de Tributos Indiretos**. V. 1 ICMS, 1ª ed. São Paulo: Editora FISCOsoft, 2012.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: parte especial**, v. 3. São Paulo: Saraiva, 2003.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária**, E-Book. São Paulo: Saraiva, 2013.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz; MENDES, Gilmar Ferreira; PACELLI, Eugênio. **Direito Penal Contemporâneo: questões controvertidas**. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

BUSATO, Paulo César; SÁ, Priscilla Placha; SCANDELARI, Gustavo Britta (Orgs.). **Perspectivas das ciências criminais: coletânea em homenagem aos 55 anos de atuação profissional do Prof. Dr. René Ariel Dotti**. Rio de Janeiro: LMJ. Mundo Jurídico, 2016.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal**, v. 1, parte geral: (arts. 1º a 120). 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **Curso De Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed, São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CIRINO DOS SANTOS, Juarez. **Direito Penal: Parte Geral**. 7. ed. Florianópolis: Empório do Direito, 2017.

_____. **A moderna teoria do fato punível**. Rio de Janeiro: Revan, 2002.

CONDE MUNOZ, Francisco. **Introducción al derecho Penal**, Montevideo-Buenos Aires: BdeF, 2011.

COELHO, Yuri Carneiro. **Bem jurídico-Penal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003.

CORCOY BIDASOLO, Mirentxu. **¿Cabe limitar la expansión del derecho Penal pese a proteger nuevas modalidades delictivas?** In: Dogmática Penal del tercer milenio. Libro homenaje a los profesores Eugenio Raúl Zaffaroni y Klaus Tiedemann. Lima: Ara, 2008.

DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. **Direito Tributário Sancionador: Culpabilidade e Segurança Jurídica**. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

DIAS, Jorge de Figueiredo. **Questões fundamentais do Direito Penal revisitadas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

DONINI, Massimo. **El derecho Penal frente a los desafíos de la modernidad**. Peru: ARA Editores, 2010.

ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares. (Coords.) **Direito Penal Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2005.

ESTELLITA, Heloisa Salomão. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

FELDENS, Luciano. **Tutela Penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes Tributários: legislação Penal especial em homenagem a Raul Chaves**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.

GERVÃO, Eliana. **Revisão do sistema jurídico relativo à infracção fiscal**. Coimbra: Coimbra Editora, 1999.

GALVÃO, Fernando. **Direito Penal Tributário: imputação objetiva do crime contra a ordem tributária**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015.

GOLDSCHMIDT, James. **Derecho, derecho Penal y proceso**. Tomo I. Problemas fundamentales del derecho. Jacobo López Barja de Quiroga (Ed.). Madrid: Marcial Pons, 2010.

GOMES, Nuno Sá. **Evasão fiscal, infracção fiscal e processo Penal fiscal**. Cadernos de Ciência e Técnica Penal. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1997.

GRECO, Rogério. **Direito Penal do Equilíbrio: uma versão minimalista do Direito Penal**. 4 ed. Niterói, RJ: Impetus, 2009.

HABIB, Gabriel. **Leis Penais Especiais**. Tomo I. 6. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Editora Jus Podivm. 2014.

HASSEMER, Winfried. **Lineamentos de una teoría personal del bien jurídico**. Doctrina Penal: teoría y práctica en las ciências Penales. Buneos Aires, v. 12, 1989.

_____. **Derecho Penal Simbólico y protección de Bienes Jurídicos**, en Varios Autores. Pena y Estado, Santiago: Editorial Juridica Conosur, 1995.

HEFEDENHL, Roland (Ed.). La Teoría del bien jurídico. ¿Fundamento de legitimación del derecho Penal o juego de abalorios dogmático? Madrid: Marcial Pons, 2007.

HERZOG, Félix. **Algunos riesgos del derecho Penal del riesgo**. Revista Penal, n. 4, 1999.

JAKOBS, Günther. **Bases para una teoria funcional del Derecho Penal**. Traducción de Manuel Cancio Meliá, Bernardo Feijóo Sanchez e outros. Lima: Palestra Editores, 2000.

_____. **Derecho Penal. Parte general**. Fundamentos y teoria de la imputación. Trad. Joaquín Cuello Contreras e José Luis Serrano González de Murillo. Madrid: Marcial Pons, 1995.

_____. **Sobre la normativización de la dogmática jurídico-Penal**. Traducción de Manuel Cancio Meliá y Bernardo Feijóo Sanchez. Madrid: Civitas, 2003.

JESCHECK/WEIGEND, Lehbuch des Strafrechts. In: CIRINO DOS SANTOS, Juarez. **Direito Penal: Parte Geral**. 7. ed. Florianópolis: Empório do Direito, 2017.

KERN, Alexandre. **O controle Penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

LAVILLE, Christian e DIONNE, Jean. **A construção do saber: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas**. Belo Horizonte: UFMG, 1999.

LIRA, Cláudio Rogério Sousa. **Direito Penal da pós-modernidade**: a racionalidade legislativa para uma sociedade de risco. Curitiba: Juruá, 2015.

LISZT, Franz von. **Über den Einfluss der soziologischen und antropologischen Forschungen auf die Grundbegriffe des Strafrechts**. In: Strafrechtliche Aufsätze und Vorträge. v. II. Berlin: J. Guttentag, 1905.

LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes Tributários: aspectos criminais e processuais**. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra A Ordem Tributária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

_____. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiro, 2008.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 39. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018.

_____. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2011.

MAYER, Max Ernest. **Derecho Penal – Parte General**. Coleção: Maestros del Derecho Penal, n. 25. Madri: Editora B de F, 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito constitucional**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.

MOCCIA, Sergio. **De la tutela de bienes a la tutela de funciones**: entre ilusiones postmodernas y reflujos iliberales”, trad. de R. Ragués y Vallès. In: SILVA SÁNCHEZ, Jesús Maria. Política criminal y nuevo Derecho Penal. Libro homenaje a Claus Roxin. Barcelona: J.M. Boch, 1997.

MONTE, Elio Lo. **Principios de derecho Penal tributario**. Buenos Aires: B de F, 2006.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 2 v., 3 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.

OLIVEIRA JUNIOR, Gonçalo Farias de. **Ordem econômica e Direito Penal antitruste**. 2. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2009.

PALHARES, Cíntia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários: uma visão prospectiva de sua despenalização**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004.

PANOEIRO, Jose Maria de Castro. **Política criminal e Direito Penal econômico: um estudo interdisciplinar dos crimes econômicos e Tributários**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PINTO, Emerson de Lima. **A criminalidade econômico tributária: a (des)ordem da Lei e a Lei da (des)ordem: por uma (re)legitimação do Direito Penal no estado democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

PRADO, Luis Regis. **Direito Penal econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

_____. **Curso de Direito Penal, parte especial**, v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes do Direito Penal Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997.

RODRIGUES, Sávio Guimarães. **Bem jurídico-Penal Tributário: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. **O princípio da legalidade Penal no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SILVA, Juary C. **Elementos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 1998.

STRECK, Lenio Luiz; ABBoud, GEORGES. **O que é isto - o precedente judicial e as súmulas vinculantes?** 3. ed. rev. e ampl. de acordo com o novo CPC. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

_____. **Das causas de extinção de punibilidade nos delitos econômicos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**. Trad. André Luís Callegari, Nereu José Giacomolli. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

_____. **¿Es la protección de bienes jurídicos una finalidad del derecho pena?** In: TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto Penal**. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

_____. **Política criminal y sistema del derecho Penal**. Trad. Francisco Muñoz Conde. Barcelona, 1972.

_____. **Que comportamentos pode o Estado proibir sob ameaça de pena?** Sobre a legitimação das proibições penais. Texto distribuído aos inscitos no seminário ocorrido em Porto Alegre, nos dias 18 a 20 de março de 2004, em homenagem ao Professor Claus Roxin, organizado pelo Prof. Cezar Roberto Bitencourt, 2004.

_____. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**. Tradução e organização de André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli. Porto Alegre: Livraria do Advogado 2006.

_____. **Derecho Penal: parte general**. Tomo I. Tradução da 2. ed. alemã por Diego-Manuel Luzón Pena, Miguel Díaz y Garcia Conllo e Javier de Vicente Remesal. Madrid: Civitas, 1997.

_____. **Funcionalismo e Imputação Objetiva no Direito Penal**. Trad. de Luís Greco. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

SIQUEIRA, Gustavo Silveira. **Pequeno Manual De Metodologia Da Pesquisa Jurídica Ou Roteiro De Pesquisa Para Estudantes De Direito**. Belo Horizonte: Instituto Pazes, 2020.

SILVA FRANCO, Alberto; STOCO, Rui (Coord.). **Leis Penais e sua Interpretação Jurisprudencial**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús Maria. **La expansión del derecho Penal**. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales. Madrid: Civitas, 2001.

_____. Política criminal y nuevo Derecho Penal. Libro homenaje a Claus Roxin. Barcelona: J.M. Boch, 1997

SOUSA, Suzana Aires de. **Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador**. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto Penal**. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

WALKER JR., James; FRAGOSO, Alexandre. **Direito Penal Tributário: uma visão garantista da unicidade o injusto Penal Tributário**. 2 ed. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

◦ **ARTIGOS DE PERIÓDICOS**

ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. Acerca de la teoría de bienes jurídicos. **Revista Penal**, n. 18, p. 3-44, España, 2006, p. 25.

ADEODATO, João Maurício. Bases para uma Metodologia da Pesquisa em Direito. **Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo Do Campo**, 4. ed., 2015. Disponível em: <https://revistas.Direitosbc.br/index.php/fdsbc/article/view/661>. Acesso em: 15 jan. 2020.

BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. O rendimento da teoria do bem jurídico no Direito Penal atual. **Revista Liberdades**. São Paulo, n. 1, p. 16-29, mai./ago. 2009.

BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. Discursos de emergência e política criminal: o futuro do Direito Penal BrasiLeiro. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 103, p. 411-436, jan./dez. 2008.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Princípio da precaução, Direito Penal e sociedade de risco. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, vol. 61, 2006.

BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Neutralidade Tributária no ICMS e criminalização do devedor contumaz: imposto declarado e não pago. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 39, p. 263-280, 2018.

BUONICORE, Bruno Tadeu; MENDES, Gilmar; RIBEIRO, Juliana Queiroz; FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, vol. 167. ano 28. p. 129-147, 2020.

CAMARGO, Beatriz Corrêa; SILVEIRA Renato De Mello Jorge. Autodenúncia ao invés de pagamento do tributo como condição para extinção da punibilidade nos crimes tributários. análise a partir do bem jurídico protegido. **Jornal De Ciências Criminais**, São Paulo, vol. 1, n. 1, p. 7-22, jul.- dez. 2018

FÖPPEL, Gamil; MINARDI, Josiane GOMES. Sobre a criminalização da dívida tributária pelo inadimplemento do ICMS próprio: considerações críticas ao entendimento do RHC 163.334. **Grupo de Trabalho de Direito Tributário e Financeiro II**, Florianópolis, I Encontro Virtual do CONPEDI, p. 64-83, 2020.

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

GRECO, Luís. “Princípio da ofensividade” e crimes de perigo abstrato: uma introdução ao debate sobre o bem jurídico e as estruturas do delito, **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, n. 49, jul.-ago., 2004.

HARADA, Kiyoshi. Anatomia do crime de apropriação indébita do ICMS. **Editora Justiça e Cidadania**, 2020. Disponível em: <https://www.editorajc.com.br/anatomia-do-crime-de-apropriacao-indebita-do-icms/>. Acesso em 05 jan. 2021.

LEITE, Alaor. Prozeduralisierung oder Rechtsgüterschutz bei der Untreue?, in: GA 2018, p. 580 e ss.; v. também LEITE, Alaor e TEIXEIRA, Adriano. “O principal delito econômico da moderna sociedade industrial”: observações introdutórias sobre o crime de infidelidade patrimonial, in: **Revista do Instituto Brasileiro de Direito Penal Econômico 1**, 2017.

MARQUES, Leonardo Nunes; GUIDI, Victor Misse. Apontamentos sobre a amplitude material da norma contida no art. 1º, II, da Lei 8.137/1990. **Revista Tributária e de Finanças Públicas** – Rtrib. vol. 131, novembro-dezembro de 2016.

MIR PUIG, Santiago. Bien jurídico y bien jurídico Penal como limites del *jus puniendi*. **Estudios Penales y Criminológicos**. Santiago de Compostela: Universidade de Santiago de Compostela. n.º. 14, jan./dez. 1991.

OLIVEIRA, Ana Carolina Carlos de. A tutela (não) Penal dos delitos por acumulação. **Revista Liberdades**, n.º 14 - setembro/dezembro de 2013.

PANZERI, André de Almeida. A sanção de perda de bens no Direito Penal econômico. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, vol. 52, n. 09, jan.-fev, 2005.

SABOYA, Keity. *Ne Bis In Idem* em Tempos de Multiplicidades de Sanções e de Agências de Controle Punitivo. **Jornal De Ciências Criminais**, São Paulo, jul.- dez. Vol. 1, n. 1, 2018.

SCAFF, Fernando Facury; BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. O STJ e a criminalização da inadimplência tributária do ICMS próprio. **Revista do Advogado**, São Paulo, v. 39, 2019.

SHIRAKI, Ariella Toyama. A legitimidade do Direito Penal econômico como Direito Penal do perigo – Uma análise à luz dos princípios da lesividade e da intervenção mínima. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, n. 83, p. 7-52, 2010.

SILVEIRA, Fabiano Augusto Martins. A legislação Penal Brasileira em Face da Chamada Sociedade do Risco. **Revista IOB de Direito Penal e Processual Penal**, ano XI, n. 61, p. 47-56, abr./maio 2010.

SISTI, Jaqueline Tortola Ribeiro; TEIXEIRA, Rodrigo Valente Giublin. Da legitimidade da intervenção Penal na ordem tributária. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 117, n. 15, nov.-dez, 2015.

SOUZA, Leonardo Oliveira. A tipicidade Penal e a subversão dos crimes contra ordem tributária: indevida utilização da “ultima ratio” como instrumento para a cobrança de tributos. **Anais do II Congresso de Pesquisas em Ciências Criminais** Organizado por Jacqueline Sinhoretto e Silvio de Almeida. São Paulo: IBCCRIM, 2018, p. 171 a 197. Disponível em: <https://www.ibccrim.org.br/media/posts/arquivos/arquivo-09-04-2020-16-50-56-714871.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2021.

SOUZA, Susana Aires de. Sociedade do risco: requiem pelo bem jurídico?. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 18, n. 86, p. 231-246, set./out. 2010.

TAVARES, Alexandre Macedo. ICMS declarado e não pago e a atipicidade Penal da conduta. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 242, p. 7-20, nov. 2015. Disponível em: http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=125925. Acesso em: 23 fev. 2021.

TEIXEIRA, Patrick Magalhães. A viabilidade da prisão nos crimes contra a ordem tributária. **Boletim Jurídico**, Uberaba/MG, a. 5, no 972. Disponível em:

<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=2522>. Acesso em: 25 de jun. de 2020.

◦ **Teses e Dissertações**

ALMEIDA, Fernanda Afonso de. **Proteção penal do patrimônio e sonegação fiscal: uma abordagem à luz da teoria crítica**. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

BARRETO, Carlos Eduardo Gonzales. **A Tutela Penal da Ordem Tributária no Estado Democrático de Direito**. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

CARLOS DE OLIVEIRA, Ana Carolina. **Direito de intervenção e Direito administrativo sancionador: o pensamento de Hassemer e o Direito penal brasileiro**. São Paulo, 2012. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011,

MARÃO, Romulo Sauáia. **Cortes Supremas: estudo histórico-comparativo e as perspectivas com a introdução do filtro de relevância no juízo admissibilidade do recurso especial**. Maranhão, 2019. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal do Maranhão, 2019.

◦ **Legislações**

BRASIL. **Lei nº 8137, de 27 de dezembro de 1990**.

BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir)**.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.**

BRASIL. **Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998.**

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.**

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal).**

BRASIL. **Lei nº 9099, de 26 de setembro de 1995.**

BRASIL. **Lei nº 13.964, de 24 de dezembro de 2019 (Lei Anticrime).**

BRASIL. Congresso Nacional. **Projeto de Lei Ordinária nº 1.646 de 2019.**

BRASIL. Congresso Nacional. **Projeto de Lei nº. 6.520 de 2019.**

INTERNACIONAL. **Convenção Americana De Direitos Humanos, de 22 de novembro de 1969.**

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

◦ **JURISPRUDÊNCIAS**

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso em Habeas Corpus nº 163.334/SC.** Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, julgado em: 18 dez. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus nº 399.109/SC.** Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Brasília, julgado em: 22 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo em Recurso Extraordinário nº 999425/SC.** Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, julgado em: 02 mar. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n.º 430**. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n.º 436**. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito Tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Habeas Corpus n.º 68694/SC**. Relator: Ministro Reynaldo Soares Da Fonseca. Brasília, julgado em: 13 jun. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n.º 77.631/SC**. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, julgado em: 03 ago. 1998.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 1.757.543/RS**. Relator: Ministro Antonio Saldanha Palheiro. Brasília, julgado em: 24 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Inteiro teor Acórdão do Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR**. Relator: Ministra Carmen Lúcia. Brasília, julgado em: 01 ago. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Inteiro teor do Acórdão do Recurso Extraordinário n.º 593.849/MG**. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, julgado em: 19 out. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.635.341/SC**. Relatora: Ministra Laurita Vaz. Brasília, julgado em: 26 out. 2018; **Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.767.899/SC**. Relator: Ministro Joel Ilan Paciornik. Brasília, julgado em: 15 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.867.109/SC**. Relator: Ministra Laurita Vaz. Brasília, julgado em: 04 set. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 349.703/RS**. Relator: Ministro Carlos Ayres Britto. Brasília, julgado em: 03 dez. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n.º 70**. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. **Súmula n.º 323**. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. **Súmula n.º 547**. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos Declaratórios na Ação Penal n.º 516/DF**. Relator: Ministro Ayres Britto. Brasília, julgado em: 05 dez. 2013. No mesmo sentido: Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Habeas Corpus n.º. 0028479-56.2015.4.03.0000/SP**. São Paul, julgado em: 02 fev. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Liminar no Habeas Corpus n.º 119.245/SC**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, julgado em: 06 set. 2013.

BRASIL. Supremo tribunal Federal. **Habeas Corpus n.º. 81.611/DF**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, julgado em: 10 dez. 2003.

BRASIL. Supremo tribunal Federal. **Súmula Vinculante n.º 24**. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.

BRASIL. Supremo tribunal Federal. **Agravo Regimental no Inquérito n.º 2.537/GO**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, julgado em: 13 jun. 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus n.º 374.318/SP**. Relator: Ministro Reynaldo Soares da Fonseca. Brasília, julgado em: 16 fev. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n.º 25**. É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade de depósito.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.865.750/SC**. Relator: Ministro Néli Cordeiro. Brasília, julgado em: 29 set. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 1.852129/SC**. Relator: Ministro Sebastião Reis Júnior. Brasília, julgado em: 26 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 550.769/RJ**. Relator: Joaquim Barbosa. Brasília, julgado em: 22 mai. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 565.048/RS**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, julgado em: 29 mai. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento n.º 623.739/RS**. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, julgado em 26 ago. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 173-6/DF**. Relator: Joaquim Barbosa. Brasília, julgado em: 25 set. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão n.º 26**. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, julgado em: 13 jun. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso em Habeas Corpus n.º 97.903/SC**. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Brasília, julgado em: 14 ago. 2020.

◦ **PARECERES**

SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. **Consulta Jurídica**. Consulta a *amici curiae* nos autos do RHC 163334 em trâmite perante o Supremo Tribunal Federal. São Paulo, 2019.

TORRES, Heleno Taveira. **Parecer jurídico**, “*pro bono*”, sobre os limites constitucionais e legais para a tipificação do crime de “apropriação indébita”, previsto no inciso II do art. 2º, da Lei n.º 8.137/1990, no caso de tributo (ICMS) declarado e não pago. Disponível em:

https://static.poder360.com.br/2019/02/PARECER-FIESP-Apropriacao-Indebita-e-ICMS2019_vf.pdf. Acesso em: 19 jun. 2020.

◦ **PÁGINA DA WEB**

BARROSO, Luis Roberto. O Supremo Tribunal Federal ainda no olho do furacão. **Revista Consultor Jurídico**, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-24/luis-roberto-barroso-supremo-ainda-olho-furacao>. Acesso em: 22 jan. 2020.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz e ESTELLITA, Heloisa. Com tese do STF sobre ICMS, não pagamento de outros tributos também será crime. **Revista Consultor Jurídico**, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/bottini-estellita-tese-stf-icms-vale-outros-tributos#author>. Acesso em: 22 dez. 2020.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz; FACCIOLLA, Bruno Lesche. ICMS e crime: mais reflexões sobre a nova postura do STF. **Revista Consultor Jurídico**. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-17/Direito-defesa-icms-crime-reflexoes-postura-stf#:~:text=ICMS%20e%20crime%3A%20mais%20reflex%C3%B5es%20sobre%20a%20nova%20postura%20do%20STF,-17%20de%20agosto&text=%C3%89%20preciso%2C%20portanto%2C%20que%20se,para%20financiar%20as%20pr%C3%B3prias%20atividades>. Acesso em: 24 fev. 2021. Acesso em? 01 jan. 2021.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz. SANTIAGO; Igor Mauler. Prisão por dívida de ICMS viola a Constituição, a Lei e a jurisprudência. **Revista Consultor Jurídico**, 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-dez12/consultor-tributario-prisao-divida-icms-viola-constituicao>. Acesso em: 15 dez. 2020

BRASIL. **Estadão**. Lista negra da receita e a violação a Constituição. Disponível: <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/lista-negra-da-receita-e-a-violacao-a-constituicao/>. Acesso em 08 mar. 2021.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT). Empresas gastam 1958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas. 2017. Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2627/Empresas-gastam-1-958-horas-e-R-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas>. Acesso em: 06 mar. 2021.

ESTELLITA, Heloisa; DE PAULA JUNIOR, Aldo. O STF e o RHC 163.334: uma proposta de punição da mera inadimplência tributária? **Jota**, 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/Penal-em-foco/o-stf-e-o-rhc-163-334-uma-proposta-de-punicao-da-mera-inadimplencia-tributaria-10122019>. Acesso em: 20 dez. 2020.

FERRAZ, Sérgio Valladão. Análise do art. 1º da Lei nº 8.137/90. A constituição definitiva do crédito Tributário como requisito para a tipicidade. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 16, n. 3054, 11 nov. 2011. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/20410>. Acesso em: 08 dez. 2020.

FÖPPEL, Gamil; MANGABEIRA, Raul, MINARDI, Josiane GOMES. A ciranda hermenêutica do STF. (Dis)Funções do Direito Penal. **Revista Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-set-04/opiniao-ciranda-hermeneutica-stf>. Acesso em: 05 mai. 2021.

FUX, Luiz. Criminalização não pagamento ICMS exige dolo explica Fux. **Revista Consultor Jurídico**, 2019. Disponível em: <https://www.Revista Consultor Jurídico.com.br/2019-dez-14/criminalizacao-nao-pagamento-icms-exige-dolo-explica-fux>. Acesso em: 14 dez. 2020.

GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; PRZEPIORKA, Michell; TAKANO, Caio Augusto. A apropriação indébita tributária na jurisprudência dos tribunais superiores. **Revista Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jan-08/opiniao-apropriacao-indebita-tributaria-segundo-stf-stj>. Acesso em: 14 nov. 2020.

GOMES, Luiz Flávio. Tipicidade material e a tipicidade conglobante de Zaffaroni. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 11, n. 1048, 15 maio 2006. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/8450>. Acesso em: 18 fev. 2021.

GRACIA MARTÍN, Luis. Contribución al esclarecimiento de los fundamentos de legitimidad de la protección Penal de bienes jurídicos colectivos por el Estado social y democrático de derecho. **Revista Peruana de Ciencias Penales**, n. 24, p. 363-389, p. 384. Disponível em: http://201.23.85.222/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=98943. Acesso em: 20 set. 2020.

Haidar, Raul. Não existe justiça se a apuração dos crimes Tributários é distorcida. **Revista Consultor Jurídico**, 2018. Disponível em: https://www.Revista_ConsultorJuridico.com.br/2018-fev-12/justica-tributaria-nao-existe-justica-apuracao-crimes-tributarios-distorcida. Acesso em: 21 out. 2021.

LEITE Alaor; BORGES, Ademar. Parâmetros interpretativos para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio. **Jota**. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/Penal-em-foco/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-proprio7122019#:~:text=Os%20par%C3%A2metros%20interpretativos%20que%20devem,pr ote%C3%A7%C3%A3o%20da%20norma%20do%20art.&text=2%C2%BA%2C%20II%2C%20da%20Lei%208.137%2F90%2C%20segundo%20a,n%C3%A3o%20recolhimento%20do%20ICMS%20pr%C3%B3prio>. Acesso em: 12 jan. 2021.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SANTIAGO, Igor Mauler. A ameaça da prisão por dívida tributária. **Fecomércio**. Disponível em: <https://www.fecomercio.com.br/noticia/a-ameaca-daprisao-por-divida-tributaria-por-ives-gandra-martins/>. Acesso em: 20 jan. 2020.

PINHEIRO, Johnattan Martins; AGUIAR, Denison Melo de. Inadimplência fiscal e a apropriação indébita tributária no RHC 163.334/SC. **Revista de Direito da Faculdade Guanambi**, 2020. V. 7, n. 01, e 287, jan./jun/20. Disponível em: <http://revistas.faculadeguanambi.edu.br/index.php/RevistadeDireito/article/view/287>. Acesso em: 14 fev. 2021.

SCORSAFAVA, Anderson Torquato. Os Critérios Diferenciadores Entre a Mera Inadimplência do ICMS Recolhido em Operações Próprias e a Apropriação Indébita Decidida pelo STF no RHC 163.334. **Âmbito Jurídico**, 2020. Acesso em: 23 jan. 2021.

TAVARES, Juarez. **Os objetos simbólicos da proibição**: o que se desvenda a partir da presunção de evidência. Disponível em <http://www.anima-opet.com.br/pdf/anima5/Juarez-Tavares.pdf>. Acesso em: 30 de outubro de 2020.

TOFIC SIMANTOB, Fábio; MARTINELLI Luís Fernando. Apropriação indébita tributária: reflexos do atual entendimento do STF. **Revista Consultor Jurídico**, 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jan-26/tofic-apropriacao-indebita-tributaria-entendimento-stf>. Acesso em: 01 fev. 2021.

TOFIC SIMANTOB, Fábio; OLIVEIRA, Júlio M. Para o bem ou para o mal?. **Valor Econômico**, 2020. Legislação. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2020/10/06/para-o-bem-ou-para-o-mal.ghtml>. Acesso em: 12 fev. 2021.